

VINÍCIUS PIMENTA DE LIMA

**EM DISCUSSÃO, A AUDITORIA COMO FERRAMENTA PARA O
CONTROLE DO ATIVO IMOBILIZADO
ESTUDO DE CASO**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Auditoria Integral, da MBA.

Orientador: Prof. Blênio César Severo Peixe.

**CURITIBA
2006**

Se o dinheiro for a sua esperança de independência, você jamais a terá. A única segurança verdadeira consiste numa reserva de sabedoria, de experiência e de competência.

Henry Ford (1863 –1947)

MENSAGEM

O tempo

Vives no tempo sem saber o que é tempo,
Ignoras de onde vens e no que te deténs,
Sabes apenas que num tempo foste feito,
E que num outro tempo ainda serás desfeito.
Mas o que foi o tempo que te trouxe incluso!!!
E o que a de ser aquele te faz sem uso!!!

O tempo é sim e não, o homem se multiplica,
Mas o que é este sim – e – não ninguém explica.
O tempo morre em si e a si mesmo renasce.
O de que tu e eu viemos, de nós mesmo nasce.
O homem está no tempo e o tempo está no homem,
Mas o tempo resiste, enquanto o homem some.

O tempo é o que és e és o que é o tempo,
Embora tenhas menos do que o tempo tem.
Há, se esse outro tempo, chegasse,
E a nós, de nosso tempo, esse tempo arrancasse,
E de nós mesmos, para sermos também,
Como esse tempo, que nenhum tempo contém.

AGRADECIMENTOS

A *Deus*, que fez com que eu trilhasse esse caminho para que pudesse descobrir que, quando queremos, somos capazes de tudo. Também me deu forças e fez com os amigos dissessem as palavras certas, nas horas exatas.

A toda minha família, que sempre me apoiou e me incentivou em todas as minhas decisões, dando-me forças para que nunca desistisse de meus objetivos.

Ao professor Blênio César Severo Peixe, que proporcionou-me a oportunidade de elaborar um trabalho de enriquecimento individual e profissional, nesta etapa de minha vida acadêmica.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA: *American Accounting Association*

AC: Ativo Circulante

AICPA: *American Institute of Certified Public Accounting*

BID: Banco Interamericano de Desenvolvimento

BNDES: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

BTNs: Bônus do Tesouro Nacional

CCL: Capital Circulante Líquido

CVM: Comissão de Valores Imobiliários

DFD: Demonstração de Fluxo de caixa

FASB: *Financial Accounting Standard Board*

FCO: Fluxo de Caixa Operacional

FGV: Fundação Getúlio Vargas

FIPECAFI: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis: Atuariais e Financeiras

IBRACON: Instituto Brasileiro de Contadores

PC: Passivo Circulante

S. A.: Sociedade Anônima

SEC: *Security Exchange Commission*

SUDAM: Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia

SUDENE: Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste

UFIR: Unidade Fiscal de Referência

UNB: Universidade de Brasília

USP: Universidade de São Paulo

LIMA, Vinícius Pimenta de. **Estudo da importância da auditoria como ferramenta para o controle do ativo imobilizado**. 2006. Monografia (Especialização em Auditoria Integral). Universidade Federal do Paraná.

RESUMO

A auditoria constitui, dentro da contabilidade, um importante instrumento de avaliação do próprio processo contábil, assim sendo, este trabalho visou analisar a questão do ativo permanente dentro de uma empresa prestadora de serviços, e de que maneira essa conta vinha sendo tratado na área contábil. Constatou-se situações inusitadas, como a dos funcionários não terem conhecimento sobre a propriedade de determinado bem da empresa, porque não havia nenhum documento de procedência e destinatário; falta de plaquetas de identificação nos materiais utilizados por esses mesmos funcionários, assim como falta de controle do estoque dos materiais, quando da sua baixa, seja por venda, troca, deterioração roubo ou extravio. Houve ainda, diferenças entre os valores de aquisição constados nas notas fiscais e o lançamentos registrados na contabilidade. Muitos itens registrados, não foram localizados através de nenhum mecanismo, o inverso também ocorreu. Assim, o que se constatou foi que a empresa em questão, através do seu sistema contábil, não deu o devido valor à manutenção de uma conta para o ativo permanente, não se sustentando frente ao levantamento da auditoria, que encontrou inúmeras irregularidades.

Palavras-chave. Imobilizado. Controle. Auditoria.

SUMÁRIO

EPÍGRAFE.....	II
PENSAMENTO.....	III
AGRADECIMENTOS.....	IV
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	V
RESUMO.....	VI
1 INTRODUÇÃO.....	01
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	03
2.1 ASPECTOS HISTÓRICOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	03
2.1.1 Europa.....	05
2.1.2 Estados Unidos da América (E.U.A.).....	07
2.1.3 Brasil.....	09
2.2 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	11
2.2.1 Balanço Patrimonial.....	11
2.2.2 Demonstração do Resultado do Exercício.....	12
2.2.3 Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.....	13
2.2.4 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.....	14
2.2.5 Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.....	15
2.2.6 Demonstração de Fluxo de Caixa.....	17
2.3 PRINCIPAIS GRUPOS DE CONTAS DO ATIVO.....	19
2.3.1 Circulante.....	20
2.3.2 Realizável de Longo Prazo.....	20
2.3.3 Permanente.....	21
2.4 PRINCIPAIS GRUPOS DE CONTAS DO PASSIVO.....	22
2.4.1 Circulante.....	22
2.4.2 Exigível a Longo Prazo.....	23
2.4.3 Resultado de Exercícios Futuros.....	23
2.4.4 Patrimônio Líquido.....	25
2.5 IMPORTÂNCIA DA ANÁLISE DAS CONTAS DO IMOBILIZADO	26
2.5.1 Critérios de Classificação.....	26
2.5.2 Características das Contas.....	27

2.5.3 Avaliação das Contas.....	28
2.6 CONTAS DO PERMANENTE.....	28
2.6.1 Características das Contas do Permanente.....	28
2.6.2 A Depreciação, Amortização e Exaustão Sob a Égide da Legislação Societária e Fiscal.....	34
2.6.3 Métodos de Depreciação.....	40
2.7 PRINCIPAIS CONTROLES DO ATIVO IMOBILIZADO.....	44
2.7.1 Controle Contábil.....	44
2.7.2 Controle Administrativo.....	45
2.7.3 Controle Físico.....	48
2.7.4 Tratamento Quanto a Relevância.....	48
2.8 AUDITORIA.....	49
2.8.1 Origem da Auditoria Externa.....	49
2.8.2 Formas de Auditoria.....	50
2.8.3 Cuidados na Aplicação da Auditoria do Imobilizado.....	53
2.8.4 Relevância na Identificação e Local.....	56
2.8.5 Responsabilidade pelo Controle e Classificação.....	57
2.8.6 Principais Recomendações e Sugestões no Gerenciamento do Imobilizado.....	58
3 METODOLOGIA.....	59
4 ESTUDO DE CASO.....	61
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	62
6 BIBLIOGRAFIA.....	63
7 ANEXOS	64
ANEXO 1 – CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES	
ANEXO 2 – ATIVO PERMANENTE	
ANEXO 3 – RELATÓRIOS	
ANEXO 4 – VALOR RESIDUAL CONTÁBIL	
8 ANEXOS I	
ANEXO – RELATÓRIO DE CONTROLE PATRIMONIAL X AUDITORIA	
9 ANEXO II	
ANEXO – ATIVO PERMANENTE NÃO LOCALIZADO FISICAMENTE	

10 ANEXO III

ANEXO – INVENTÁRIO FÍSICO NÃO LOCALIZADO NO ATIVO PERMANENTE

11 ANEXO IV

ANEXO – BENS URÁVEIS NÃO REGISTRADOS NO ATIVO PERMANENTE

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade foi desenvolvida na Europa, de onde vieram os principais pensadores e estudiosos, mas foi nos Estados Unidos onde realmente tornou-se uma ciência com fins práticos para as tomadas de decisões nas empresas, em consequência do surgimento de grandes corporações, e do desenvolvimento econômico daquele país.

No Brasil, a Contabilidade foi fortemente influenciada em seu início pela escola européia. Embora date de 1902 a criação da primeira Escola de Comércio Álvares Penteado, onde se estudava contabilidade, entretanto, somente em 1946, com a fundação da Faculdade de Ciências Contábeis Econômicas e Administrativas da USP, com a instalação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais, que o país ganhou o primeiro núcleo efetivo, de pesquisa contábil, adotando o modelo norte-americano.

Com a evolução da contabilidade, surgiram os demonstrativos contábeis, com o objetivo de espelhar de modo fácil e prático, a posição financeira e patrimonial das empresas. Estes demonstrativos eram segregados por grupo de contas, cada um em sua especialidade como o demonstrativo de resultado, o balanço patrimonial, entre outros, e historicamente, os demonstrativos mais conhecidos e estudados, são o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício. O primeiro demonstra de forma ordenada e por grau de liquidez os direitos, obrigações e o capital dos sócios investidos na empresa, enquanto a demonstração do resultado, como o próprio nome já diz, traz de forma objetiva o resultado da empresa em determinado período de tempo.

Em continuidade à evolução comercial, os investidores necessitavam de mais segurança quanto aos demonstrativos contábeis e financeiros apresentados pelas empresas, afim de melhor escolher os investimentos a serem realizados. Surge, assim, a figura do auditor independente, um profissional sem vínculo com a empresa a ser auditada, com a função de emitir um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis e financeiras, para que estas tenham mais credibilidade.

Dessa forma, o que se deseja, é demonstrar o trabalho de auditoria dentro de uma empresa, onde procurar-se-á detectar falhas no controle do seu Ativo Imobilizado.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Na revisão bibliográfica estudar-se-á alguns aspectos da contabilidade, como: história e evolução; demonstrações contábeis; principais grupos de contas do ativo e passivo; importância da análise das contas do imobilizado; contas do permanente; principais controles do ativo imobilizado; classificação do *leasing* quanto à natureza da operação, e auditoria.

2.1 ASPECTOS HISTÓRICOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Dentro do contexto histórico da contabilidade, serão consideradas as principais escolas européias, a ascensão da escola americana e o surgimento da contabilidade no Brasil.

Não é descabido afirmar-se que a noção de conta, e portanto, de Contabilidade seja, talvez, tão antiga quanto a origem do *Homo sapiens*. Alguns historiadores fazem remontar os primeiros sinais objetivos da existência de contas aproximadamente a 4.000 anos a.C. Entretanto, antes disto, o homem primitivo, ao inventariar seus rebanhos, ao contar sua ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de Contabilidade. Na invenção da escrita, a representação dos números normalmente tem sido uma precedência histórica. Logo, é possível localizar os primeiros exemplos completos de Contabilidade, seguramente no quarto milênio antes de Cristo, entre a civilização sumerico-babilônica. Mas é possível que algumas formas rudimentares de contagem de bens tenham sido realizadas bem antes disto, talvez por volta do sexto milênio antes de Cristo. É claro que a Contabilidade teve evolução relativamente lenta até o aparecimento da moeda. Na época da troca pura e simples de mercadorias, os negociantes anotavam as obrigações, os direitos e os bens perante terceiros, porém obviamente, tratava-se de um mero elenco de inventário físico, sem avaliação monetária.

Entretanto, a preocupação com as propriedades e a riqueza é uma constante no homem da Antiguidade (como hoje também o é), e o homem teve de ir aperfeiçoando seu instrumento de avaliação patrimonial à medida que as atividades foram desenvolvendo-se em dimensão e em complexidade. A Contabilidade reflete um dos aspectos dos anseios mais arraigados no homem hedonístico, isto é, põe ordem nos lugares em que reinava o caos, toma o pulso do empreendimento e compara uma situação inicial com outra mais avançada no tempo. De certa forma, o “homem contador” põe ordem, classifica, agrega e inventaria o que o “homem produtor”, em

seu anseio de produzir, vai, às vezes desordenadamente, amearhando, dando condições a este ultimo para aprimorar cada vez mais a quantidade e a qualidade dos bens produzidos, por meio da obtenção de maiores informações sobre o que conseguiu até o momento. Muito do que a Contabilidade é pode ser aferido que a Contabilidade realiza dentro da atividade econômica. Pode-se facilmente verificar que um sistema simples de registro e análise contábil não falta, nem mesmo na mais rudimentar das organizações. Em certas organizações pequenas, poderão ainda faltar o economista, o engenheiro ou o técnico em Administração, mas certamente não faltara o técnico em Contabilidade para “tocar” a escrituração, com vulgarmente se afirma. Isto caracteriza a essencialidade da função contábil. E, de acordo com a evolução da forma organizacional e com as dimensões do empreendimento, avoluma-se e enobrece-se a função contábil. O contador torna-se também o primeiro analista das informações produzidas pelo sistema por ele montado e um dos auxiliares mais importantes dentro da entidade. Assim, a importância e a essencialidade da Contabilidade são incontestes para os iniciados. Mesmo assim, essa essencialidade e, por que não dizer, a extraordinária beleza desta nobre e antiga disciplina são por poucos reconhecidas, e estes poucos são, normalmente, pessoas de grande experiência e descortino.

O acompanhamento da evolução do patrimônio líquido das entidades de qualquer natureza constitui-se no fator mais importante da evolução da disciplina contábil. Vimos que a Contabilidade é tão antiga quanto o homem que pensa. Se quisermos ser pessimistas, é tão antiga quanto o homem que conta e que é capaz de simbolizar os objetos e seres do mundo por meio da escrita, que nas línguas primitivas tomava, em muitos casos, feição pictórica.

Em termos de entendimento da evolução histórica da disciplina, é importante reconhecer que raramente o “estado da arte” se adianta em relação ao grau de desenvolvimento econômico, institucional e social, das sociedades analisadas, em cada época. O grau de desenvolvimento das teorias contábeis e de suas práticas esta diretamente associado, na maioria das vezes, ao grau de desenvolvimento comercial, social, e institucional das sociedades, cidades e regiões.

É assim, fácil de entender, passando por cima da Antiguidade, por que a Contabilidade teve seu florescer, como disciplina adulta e completa, nas cidades italianas de Veneza, Gênova, Florença, Pisa e outras. Estas cidades e outras da Europa fervilhavam de atividade mercantil, econômica e cultural, mormente a partir do Século XIII até o início do Século XVII. Representaram o que demais avançado poderia existir, na época, em termos de empreendimentos comerciais e industriais incipientes. Foi nesse período, obviamente, que Pacioli escreveu seu famoso *Tractatus de Computis et Scripturis*, provavelmente o primeiro a dar uma exposição completa e com muitos detalhes, ainda hoje atual, da Contabilidade.

Inicia-se, assim, um largo período de domínio da que se chamou “Escola Italiana”, em particular, a européia, em geral, de Contabilidade. (IUDÍCIBUS, 1997, p.30-31)

Neste primeiro momento verifica-se que a contabilidade é tão antiga quanto ao

começo da história da humanidade, e traz em sua ciência uma forma de controlar as riquezas e compará-las com diferentes períodos.

Constata-se também que a contabilidade começou a evoluir de forma mais rápida, após o surgimento da moeda, pois aumentou a preocupação em manter maior controle sobre o patrimônio, desenvolvendo técnicas mais eficazes.

Percebe-se que, outro fator de extrema importância para a evolução da contabilidade, foi o desenvolvimento comercial, social e institucional, de cidades e regiões, principalmente na Europa, onde a Contabilidade tem suas raízes como disciplina adulta.

2.1.1 Europa

Como pode-se observar, a Contabilidade teve a atenção merecida e começou a ser estudada com mais profundidade na Europa, mais especificamente na Itália.

Como dissemos, é difícil ocorrer um período muito longo em que os desafios práticos e institucionais e os progressos teóricos na Contabilidade se dissociam. Após o surgimento inicial do método contábil, na Itália, provavelmente no Século XIII ou XIV, de sua divulgação no Século XV (obra de Frá Luca Pacioli), da disseminação da “escola italiana” por toda a Europa, surge no Século XIX um período que muitos denominam de científico, e ao qual preferimos chamar de “romântico”. É nesse período que, talvez pela primeira vez, a teoria avança com relação às necessidades e às reais complexidades das sociedades. Esta fase também teve seus expoentes máximos na Itália, que dominou o cenário contábil provavelmente até os primeiros vinte anos do Século XX. No fim do período a que chamei de romântico ou em seus limites, surgem os vultos, entre outros, de Fábio Besta, Giuseppe Cerboni, e, no fim do Século XIX e inícios do Século XX, Gino Zappa e outros; mais recentemente Aldo Amaduzzi, Teodoro D’Ippolito e muitos outros. Seus trabalhos tiveram grande repercussão na época e provocam grandes discussões entre os adeptos de uma outra corrente, com uma paixão somente comparável às discussões clubísticas. Este fato demonstra o interesse com que camadas de estudantes acompanhavam o desenvolvimento da Contabilidade. Nesta safra realmente existem trabalhos de excepcional valor para a época. Entretanto, aos poucos, mas inexoravelmente, talvez devido a falta de aplicação e comprovação de algumas de suas idéias e devido ao excessivo “culto da personalidade” que se desenvolveu entre mestres e discípulos (o fenômeno ainda é encontrado, inclusive no Brasil), o vigor da escola italiana aplaca-se, perdendo substância e ímpeto. A escola italiana, vinculada a um excessivo culto da personalidade, não amparada usualmente, por uma pesquisa indutiva de vulto e baseada em concepções generalizantes de algumas mentes privilegiadas, produziu trabalhos repetitivos, excessivamente teóricos, apenas pelo gosto de serem teóricos, e não se nota muita aderência dos autores aos princípios da pesquisa, mas apenas uma livre difusão de idéias.

Existem, claramente, exceções de vulto, como, por exemplo, a monumental *Storia della Ragioneria*, de Federigo Melis, escrita na primeira metade do século, até agora insuperada no gênero e exemplo de pesquisa profunda. E, sem favor algum, o ciclópico trabalho Besta, *La Ragioneria*, em três volumes, de 1891, é, possivelmente a melhor obra já escrita até o momento sobre Contabilidade, no mesmo nível do

trabalho de Hendriksen, que é muito mais recente, e de Mattessich, já citado de 1964. Apesar disto, o domínio da escola italiana parece ter chegado a seu final (pelo menos até o momento), inclusive no Brasil, onde a Lei das Sociedades por Ações é inspirada (na parte contábil) na doutrina norte-americana. Talvez nossa crítica a escola italiana tenha sido dura, mas diremos que, apesar de tudo, o saldo deixado por ela e pelos demais europeus (entre os quais destacam os alemães e os ingleses, estes últimos apenas na parte de auditoria) é altamente positivo.

Os italianos e alemães fizeram da Contabilidade ou quiseram dar-lhe, talvez, uma roupagem excessivamente vistosa, mas, assim mesmo conseguiram, na época, vender ao mundo esta imagem. O enquadramento da Contabilidade com elemento fundamental da equação aziendalista teve o mérito incontestável de chamar a atenção para o fato de que a Contabilidade é muito mais do que mero registro, é um instrumento básico de gestão, e, na verdade, um dos principais. Os defeitos da escola européia passada estão consubstanciados: 1. na relativa falta de pesquisa indutiva sobre a qual efetuar generalizações mais eficazes; 2. em se preocupar demasiadamente com a demonstração de que a Contabilidade é ciência, quando o mais importante é conhecer bem as necessidades informativas dos vários usuários de informação contábil e construir um modelo ou sistema contábil de informação adequado; 3. na excessiva ênfase na teoria das contas, isto é, no uso exagerado das partidas dobradas, inviabilizando, em alguns casos, a flexibilidade, necessária, principalmente, na Contabilidade Gerencial; 4. na falta de aplicação de muitas teorias expostas; 5. na queda de nível de algumas das principais faculdades superpovoadas de alunos, com professores mal remunerados, dando expansão mais a imaginação do que a pesquisa séria de campo e de grupo. Em virtude de peculiaridades da legislação comercial, principalmente na Itália, o grau de confiabilidade e a importância da auditoria não são ainda tão enfatizados, comparativamente aos Estados Unidos. Um corpo de auditores externos de alto gabarito é essencial para testar os demonstrativos e para discutir, à luz da praticabilidade e da objetividade, as várias teorias contábeis.

Este conjunto de fatores desfavoráveis foi acentuando-se a partir de 1920, com a ascensão da econômica e cultural do colosso norte-americano. Hoje, mesmo na Itália, nas faculdades no norte do país, muitos textos apresentam influência norte-americana e as principais empresas contratam na base da experiência contábil de inspiração norte-americana. Nos últimos anos, como consequência das necessidades informativas de uma economia global, existe um grande esforço de harmonização contábil internacional, que está aproximando as várias "escolas". Temos ainda, porém muito a evoluir. (IUDICIBUS, 1997, p.32-33)

A Itália foi a precursora nos estudos contábeis, sendo acompanhada pela Alemanha e Inglaterra, perfazendo o "período romântico" como o autor denomina.

Constata-se que a "Escola Européia" produziu muitos trabalhos até hoje atualizados, porém se tornou repetitiva é muito teórica, perdendo espaço para escola Americana, que se desenvolveu de forma prática acompanhando seu crescimento econômico.

2.1.2 Estados Unidos da América do Norte (EUA)

A evolução comercial e industrial dos Estados Unidos provocaria grandes mudanças na contabilidade.

O surgimento das gigantescas *corporations*, principalmente em início do século, aliado ao formidável desenvolvimento do mercado de capitais e ao extraordinário ritmo de desenvolvimento que aquele país experimentou e ainda experimenta, constitui um campo fértil para o avanço das teorias e práticas contábeis norte-americanas. Não podemos esquecer, também, de que os Estados Unidos herdaram da Inglaterra um excelente tradição no campo da auditoria, criando lá, sólidas raízes. A evolução da Contabilidade nos Estados Unidos apóia-se, portanto, em um sólido embasamento, a saber:

1. o grande avanço e o refinamento das instituições econômicas e sociais;
2. o investidor médio é um homem que deseja estar permanentemente bem informado, colocando pressões não percebidas no curtíssimo prazo, mas frutíferas no médio e longo prazos, sobre os elaboradores de demonstrativos financeiros, no sentido de que sejam evidenciadores de tendências;
3. o governo, as universidades e os corpos associativos de contadores empregam grandes quantias para pesquisas sobre princípios contábeis;
4. o instituto dos Contadores Públicos Americanos é um órgão atuante em matéria de pesquisa contábil, ao contrário do que ocorre em outros países; e
5. mais recentemente, a criação do FASB (*Financial Accounting Standard Board*) e, há muitos anos, do SEC (a CVM deles), tem propiciado grandes avanços na pesquisa sobre procedimentos contábeis.

O surgimento do *American Institute of Certified Public Accountants*, e o ano de 1930, quando tornou-se mais ativo, tem uma importância decisiva no desenvolvimento da Contabilidade e dos princípios contábeis. Os *Special Committees*, a *The Accounting Research Division*, o *The Accounting Principles Board* e, mais recentemente, o *Financial Accounting Standards Board*, têm promovido inúmeros estudos, pesquisas e emitindo opiniões sobre áreas de interesse da Contabilidade. Entretanto, outras associações e entidades, como AAA (*American Accounting Association*), o SEC (*Security Exchange Commission*, equivalente à nossa Comissão de Valores Mobiliários), a Bolsa de New York etc., todas têm tido uma participação, pelo menos intensa, na fase de discussão, sobre princípios, procedimentos e normas de Contabilidade. O AICPA consegue até formar comissões com a participação, em tempo integral, de membros influentes da profissão contábil e de auditoria. A interação entre acadêmicos e profissionais de Contabilidade é intensa, reconhecendo cada grupo a contribuição e os méritos do outro. O AICPA não se arvora, apesar de sua grande importância, em único baluarte da Contabilidade, mas procura a colaboração de universidades e acadêmicos.

O AICPA, gradualmente, consegue formar uma doutrina de princípios contábeis. Nem sempre o trabalho da instituição é brilhante, diga-se de passagem, mas demonstra uma evolução qualitativa apreciável. Não podemos esquecer, da evolução da teoria contábil americana, da influência das revistas especializadas, quase todas de grande qualidade, principalmente no campo acadêmico, notadamente *The Accounting Review*, editada pela AAA, talvez a melhor do gênero em todo o mundo.

O desenvolvimento da teoria e das práticas contábeis americanas, é claro, está baseado como vimos no trabalho de equipe. Isto não quer dizer que não tenham

surgido figuras individuais exponenciais, na literatura norte-americana, tais como Littleton, Paton, Sprouse, Moonitz, Anthony, mais recentemente Horngren e muitos outros, que seria fora do âmbito desta breve evolução histórica enumerar. A premissa muitas vezes levemente abraçada por alguns autores brasileiros de que as obras de autores norte-americanos são fracas de ponto de vista teórico demonstra desconhecimento de alguns trabalhos teóricos de profundo saber e que revolucionaram a Contabilidade nos últimos anos. Bastaria citar três:

1. *The Theory and Measurement of Business Income*, 1961, de Edwards & Bell, dois economistas que apresentaram pela primeira vez, de forma completa, o problema da Contabilidade em face das flutuações de preços em geral (não apenas da inflação), com ampla abordagem econômica.

2. o trabalho de Hendriksen, citado anteriormente, adotado nos cursos de pós-graduação da USP e da FGV, é, até o momento, o estudo mais profundo e completo sobre a teoria contábil; e

3. o trabalho de Mattessich, também citado, representa o lançamento de uma nova fronteira para a Contabilidade. É tão avançado do ponto de vista conceitual que nem mesmo nos Estados Unidos pôde ser apreciado com a devida ênfase. Existem muitos outros trabalhos de grande envergadura teórica, e não esqueçamos as contribuições geniais de Chambers (na avaliação de ativos e preços de realização), de Vatter (sobre a teoria dos fundos) de Bedford (sobre a teoria do lucro) e outros.

Por outro lado, nos livros de introdução à Contabilidade, a essência da obra de autores americanos (veja Finney & Miller, por exemplo) é a clareza e a didática de exposição. Partem de uma visão de conjunto dos relatórios emanados da Contabilidade (o balanço principalmente) para, a partir daí, descer ao nível de detalhe dos lançamentos originários. O aluno tem muito maior interesse e facilidade em aprender desta forma do que na ordem inversa, pois é assim que evoluiu, historicamente, a Contabilidade. Primeiramente fizeram-se inventários, em momentos distintos, a fim de apurar a variação da riqueza, para depois imaginarem-se as formas e registros das operações elementares. As partidas dobradas são explicadas como resultado de um raciocínio algébrico (como de fato são), sem se preocupar em enxergar pessoas atrás de cada conta (como na escola personalista).

Predomina, nos textos americanos, a preocupação com o usuário da informação contábil. A Contabilidade é sempre utilizada como algo útil para a tomada de decisões. A teoria contábil americana não deseja, de partida, endeusar demasiadamente a importância da Contabilidade no contexto do conhecimento humano, mas, lenta e seguramente, por meio da solidez dos argumentos apresentados e dos exemplos, o leitor acaba percebendo a verdadeira e efetiva importância desta disciplina, no contexto administrativo.

Os defeitos da escola americana são os seguintes: 1. pouca importância atribuída a sistematização dos planos de contas, pelo menos nos livros-texto; 2. apresentação dos tópicos dos livros de forma não ordenada, dificultando distinguir, às vezes, os de maior importância; 3. pouca consideração – por parte dos corpos responsáveis pela edição de princípios contábeis, pelo menos até a pouco tempo atrás – pelo problema inflacionário, embora algumas das melhores obras sobre “indexação” tenham sido escritas por autores americanos e alemães.

Como se vê, considerando o progresso já alcançado, as enormes quantias ainda investidas na pesquisa contábil e posição de potência econômica mundial que ainda sustenta, dificilmente deixara a escola norte-americana de continuar a produzir notáveis progressos na disciplina. Analisaremos, a seguir, com mais detalhes, obviamente citando nomes da forma mais sumarizada possível, algumas características da evolução contábil no Brasil. (IUDÍCIBUS, 1997, p.33-35)

Em vista disso, a Escola Americana teve uma grande ascensão na área da contabilidade no início do século XX, devido ao grande avanço no desenvolvimento comercial e financeiro do país.

2.1.3 Brasil

Através da trajetória da contabilidade no cenário brasileiro é possível constatar –se sua evolução ao longo dos anos.

Uma característica atual do estágio de desenvolvimento da Contabilidade no Brasil é paradoxal a qualidade das normas contábeis à disposição ou editadas por órgãos governamentais (devido a inoperância, até um passado recente, de nossas associações de contadores, o Governo teve de tomar a iniciativa) é claramente superior – principalmente agora com a Lei das Sociedades por Ações e a Correção Integral – à qualidade média atual dos profissionais que têm de implementar estas normas. Nossa legislação, historicamente, adianta-se sempre em relação aos homens que irão utilizá-la e isto é mais sentido no campo contábil.

Isso, entretanto, representa também um bom sinal, ou seja, existem contadores altamente qualificados, capazes de editar normas bastante razoáveis ou influenciar nelas, como é o caso das contidas na Lei das S.A., e, antes disto, na própria Circular nº 179 do Banco Central, e, mais recentemente, na Correção Integral da CVM. Note-se, todavia, que o antigo Código Comercial Brasileiro e a antiga Lei das Sociedades Anônimas continham disposições contábeis. A legislação fiscal, reiteradamente tem sido influência nos conceitos contábeis em virtude da falta de esclarecimentos de muitos contadores sobre os limites da Contabilidade científica e da Contabilidade para finalidades fiscais. A falta de discussão dos princípios contábeis e das boas técnicas de contabilidade tem sido responsável por uma enorme confusão mental dos nossos contabilistas. Na falta de parâmetros teóricos, aceitaram os fiscais e confundiram critérios técnicos com critérios fiscais. Até hoje esse problema continua. Em matéria de princípios contábeis, dispomos de dois conjuntos: o do CFC e o da CVM (Resolução nº 750, de 93, do CFC e Deliberação 29, da CVM).

Mas voltando as origens, o Brasil foi forte e inicialmente influenciado pela escola italiana. Aliás, as paixões e as discussões em torno das escolas – reditualista, patrimonialista, contista, materialista, etc. – foram quase tão acesas aqui quanto na Itália e, de certa forma, igualmente irrelevantes. O pior é que, se a escola italiana transplantada para a realidade de hoje já apresenta alguns problemas, sua adaptação ou tradução aqui no Brasil fez-se ainda sob a égide e com os problemas contidos na frase: *traduttore, traditore*, isto é, tradutor traidor. (Aliás, este fenômeno está ocorrendo, em parte, com a tradução de bons textos americanos.) Na verdade, possivelmente poucos autores brasileiros leram e meditaram, profundamente, sobre autores italianos. D'Auria, contudo, foi, realmente, uma das exceções notáveis.

Provavelmente, a primeira escola especializada no ensino da Contabilidade foi a Escola de Comércio Álvares Penteado, criada em 1902. Produziu professores

excelentes, como Francisco D'Auria, Frederico Hermann Júnior, Coriolano Martins (este mais especializado em Matemática Financeira) e muitos outros. Entretanto, foi com a fundação da Faculdade de Ciências Contábeis Econômicas e Administrativas da USP, em 1946, e com a instalação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais, que o Brasil ganhou o primeiro núcleo efetivo, embora modesto, de pesquisa contábil, nos moldes norte-americanos, isto é, com professores dedicando-se em tempo integral ao ensino e à pesquisa, produzindo artigos de maior conteúdo científico e escrevendo teses acadêmicas de alto valor. Diga-se de passagem que os professores egressos da escola Álvares Penteado constituíram, pelo menos em parte, o núcleo inicial da nova Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas, na parte de Contabilidade e Atuaria. O próprio Professor D'Auria e outros da Álvares Penteado deixaram vestígios de seu conhecimento e de sua personalidade na nova escola, dando possibilidade para que novos talentos surgissem.

Os autores que mais se destacaram, pertencentes à escola clássica foram, incontestavelmente, Francisco D'Auria e Frederico Hermann Júnior. A morte deste último foi muito prematura, causando grandes prejuízos no sentido da formação de uma corrente de seguidores do autor, que, pessoalmente como o melhor na época, sem desmerecer a obra ciclópica do ilustre Professor D'Auria. Este, sem dúvida, teve o mérito de ser o mais "brasileiro" dos autores famosos da época, no sentido de que conseguiu formar o que se poderia chamar de embrião de uma autêntica escola brasileira. Entretanto sua excessiva prolificidade prejudicou, em parte, a qualidade de algumas obras, da mesma forma como ocorre agora com outros autores, alguns de grandes dotes e vocações naturais (como Lopes de Sá), mas excessivamente prolixos, prejudicando demasiadamente a qualidade e principalmente a atualização de alguns trabalhos. Assim, diríamos que a Contabilidade no Brasil evoluiu sob a influência da escola italiana, não sem aparecerem traços de uma escola americana, certos cursos de treinamento em Contabilidade e Finanças, oferecidos por grandes empresas, tais como o excelente BTC da General Eletric, e a Faculdade de Economia e Administração, em seu curso básico de Contabilidade Geral, acabassem exercendo forte influência, revertendo a tendência. Por outro lado, a legislação comercial, que até a antiga Lei das Sociedades por Ações, era de inspiração européia (com traços marcantes brasileiros na classificação dos balanços das S.A.), passa a adotar uma filosofia nitidamente norte-americana, a partir, principalmente, da Resolução nº 220 e da Circular nº 179 do Banco Central. Expliquemos isoladamente, mas com brevidade cada uma das influências. (IUDICIBUS, 1997, p.36-37)

Assim, no Brasil, a primeira instituição a se voltar ao estudo da Contabilidade foi a Escola de Comércio Álvares Penteado, criada em 1902, tendo como principal influência a Escola Européia.

Entretanto, em 1946, com a criação da Faculdade de Ciências Contábeis Econômicas e Administrativas da USP, instalou-se o curso de Ciências Contábeis e Atuariais, e o primeiro centro de estudos efetivos na área de contabilidade, porém, já nesta época, fortemente influenciado pela escola norte-americana.

Atualmente o Brasil, ainda tem muito a melhorar no quesito de estudos contábeis, pois a contabilidade se encontra engessada pela legislação, diminuindo a qualidade dos trabalhos de pesquisas.

2.2 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A seguir analisa-se alguns conceitos das demonstrações contábeis mais elaboradas, para fins de publicação.

2.2.1 Balanço Patrimonial

Verifica-se a seguir alguns conceitos sobre o Balanço Patrimonial.

De acordo com IUDÍCIBUS et al. (1995, p.34), “O balanço tem por finalidade apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinada data, representando, portanto uma posição estática.”

Conforme o artigo 178 da Lei nº 6.404, “no balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia”.

Na opinião de RIBEIRO (1997, p.229), “O Balanço Patrimonial é a demonstração financeira que evidencia, resumidamente, o Patrimônio da entidade, quantitativa e qualitativamente.”

Para ALMEIDA (1996, p.107), “O Balanço Patrimonial é uma demonstração que relata os bens e direitos (ativo), e as obrigações e a participação dos acionistas (passivo) da empresa, dando, dessa forma, ao leitor, a posição patrimonial e financeira da empresa.”

Também é importante observar o conceito elaborado por PADOVEZE (1997, p.56):

Peça contábil por excelência, para ele é canalizado todo o resultado das operações da empresa e das transações que terão realização futura. Temos visto críticas (infundadas, em nossa opinião) a este demonstrativo contábil, tendo em vista que ele é elaborado em moeda corrente do país e com isso, segundo grande parte das críticas, a informação constante do relatório se deteriora rapidamente ou já nasce inútil, dado o processo inflacionário ainda existente no país.

Temos que salientar que o balanço patrimonial é elaborado segundo os princípios contábeis geralmente aceitos, mas nada impede que, gerencialmente e internamente, se construam balanços com critérios de avaliação alternativos. Alguns teóricos sustentam que alguns critérios de avaliação são inaceitáveis nos dias de hoje e que com isso a informação do balanço fica prejudicada. Um exemplo disto seria a avaliação dos estoques a preços médios, quando, na opinião desses críticos, a avaliação deveria ser a preços de venda, ou então pelo menos, a preços de custos de reposição.

Portanto, constata-se que o balanço patrimonial é uma das principais demonstrações elaborada pela empresa, trazendo em determinado momento, a posição financeira e patrimonial.

Como observa-se, o balanço patrimonial é composto de ativo, representado pelos bens e direitos, e passivo pelas obrigações.

2.2.2. Demonstração do Resultado do Exercício

Observa-se a seguir alguns conceitos sobre a Demonstração do Resultado do Exercício.

Segundo RIBEIRO (1997, p.234), “Essa demonstração evidencia o resultado que a empresa obteve (lucro ou prejuízo) no desenvolvimento de suas atividades durante um determinado período, geralmente igual a um ano.”

ALMEIDA (1996, p.110), observa que, “O objetivo principal dessa demonstração é relatar o lucro ou prejuízo apurado pela empresa em determinado exercício social.”

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO – Demonstração, que anteriormente ao surgimento da Lei 6.404/76, era denominada de demonstrativo de resultados desde 1972 através da circular 179/72 do Banco Central do Brasil. A função desta demonstração, é a de, ao lado da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, facilitar a compreensão da situação patrimonial, da companhia e da sua mutação durante o exercício social. (CALDERELLI, 2002, p.232)

IUDÍCIBUS et al.. (1995,p.36), prestam o seguinte esclarecimento:

A lei atual define o conteúdo da Demonstração do Resultado do Exercício, que deverá ser apresentado na forma dedutiva, com detalhes necessários das receitas, despesas, ganhos e perdas e definindo claramente o lucro ou prejuízo líquido do exercício, e por ação, sem confundir-se com a conta de Lucros Acumulados, onde é feita a distribuição ou alocação do resultado.

Observa-se, que este demonstrativo evidência o lucro ou prejuízo que a empresa obteve em determinado período, de forma dedutiva e ordenada, obedecendo aos princípios contábeis, com o objetivo de facilitar o entendimento da sua situação patrimonial.

2.2.3. Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

Quanto aos conceitos sobre a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, têm-se as seguintes afirmações:

Evidencia a mutação do patrimônio líquido a nível global (novas integralizações de capital, resultado do exercício, ajustes de exercícios anteriores, dividendos, inclusive por ações, reavaliações, etc.) e a nível de mutações internas (incorporações de reservas ao capital, transferências de lucros acumulados para reservas e vice-versa, etc.).

Na coluna (ou Demonstração, se for o caso) de Lucros Acumulados é feita toda a destinação do resultado do exercício. Assim, a formação do lucro é na Demonstração do Resultado e sua destinação (ou compensação com reservas, se houver prejuízo) é nessa coluna ou demonstração. (IUDÍCIBUS et al., 1995, p.37).

Em resumo, de acordo com RIBEIRO (1997, p.238), “A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados evidencia a lucro apurado no exercício e sua destinação, bem como os eventos que modificaram o saldo da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, como correção monetária, ajustes e reversões de reservas.”

É a transcrição ordenada e racional da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, incluindo toda sua movimentação. Sua elaboração é posterior ao levantamento do balanço patrimonial. Compreende, portanto, os saldos de lucros acumulados não distribuídos e/ou prejuízos acumulados não amortizados, suas alterações durante o exercício e a destinação dada ao lucro final de cada exercício social, ou durante o período (ex.: dividendos intermediários).” (UNB, 2001, p.62)

A propósito, ALMEIDA, (1996, p.113) “A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados tem objetivo relatar as modificações ocorridas na conta lucro ou prejuízos acumulados em determinado período de tempo.”

Dessa forma, fica evidente que a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados tem como foco, evidenciar de forma clara a movimentação ocorrida nas respectivas contas de lucros ou prejuízos acumulados, em determinado período.

2.2.4 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

Percebe-se, através de tal demonstrativo, as mudanças ocorridas no Patrimônio Líquido da empresa, conforme avaliado nos conceitos abaixo.

Evidencia a mutação do patrimônio líquido a nível global (novas integralizações de capital, resultado do exercício, ajustes de exercícios anteriores, dividendos, inclusive por ações, reavaliações, etc.) e a nível de mutações internas (incorporações de reservas ao capital, transferências de lucros acumulados para reservas e vice-versa, etc.)

Na coluna (ou Demonstração, se for o caso) de Lucros Acumulados é feita toda a destinação do resultado do exercício. Assim, a formação do lucro é na Demonstração do Resultado e sua destinação (ou compensação com reservas, se houver prejuízo) é nessa coluna ou demonstração. (IUDÍCIBUS et al. , 1995, p.37)

Para RIBEIRO (1997, p.239),

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido mostra as variações ocorridas nas Contas do Patrimônio Líquido, evidenciando os saldos iniciais, os ajustes de

exercícios anteriores, a correção monetária, os aumentos do Capital, as reversões de reservas, o Lucro Líquido do Exercício e sua destinação, além dos saldos finais das respectivas contas que compõem o Patrimônio Líquido da empresa.

Acrescenta-se a UNB, (2001, p.64),

É o demonstrativo da movimentação ocorrida nos diversos valores que compõem o Patrimônio Líquido, indicando a formação e a utilização do Capital Social e das Reservas, inclusive Lucros ou Prejuízos Acumulados. É obrigatória sua elaboração anual para as companhias abertas, por determinação da Comissão de Valores Mobiliários (Instrução 59/86).

Resumindo, a demonstração das mutações do patrimônio líquido evidencia a movimentação ocorrida no patrimônio líquido da empresa, demonstrando todas as variações e modificações ocorridas nas contas de capital social, reservas, lucros ou prejuízos acumulados.

Logo, este demonstrativo traz a movimentação de todo o patrimônio líquido da empresa, inclusive a movimentação de lucros ou prejuízos acumulados, e por ocasião desta informação, a empresa que optar por elaborar a demonstração das mutações do patrimônio líquido, fica desobrigada a elaboração da demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados.

2.2.5 Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

Verifica-se a seguir alguns conceitos sobre a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos.

Essa demonstração procura evidenciar as origens de recursos que aliviam a folga financeira de curto prazo (ou o capital circulante líquido, numa linguagem mais técnica) e as aplicações de recursos que consomem essa folga.

Tal demonstração não está completa pela lei porque não mostra as mutações internas do capital circulante líquido.

As origens de recursos são subdivididas, mas geradas pela própria empresa pelas suas operações, obtidas dos sócios e emprestadas a longo prazo junto a terceiros. As

aplicações incluem a destinação para dividendos, as aplicações em ativos permanentes e de longo prazo e suas utilizações para devolução dos empréstimos tomados junto a terceiros.

No mundo moderno há uma tendência para se substituir essa demonstração pelo fluxo de caixa ou complementá-la até chegar ao fluxo puro de disponibilidades, mas a lei não contemplou essa hipótese. (IUDÍCIBUS et al., 1995, p.37).

ALMEIDA (1996, p.116), afirma que, “O objetivo principal dessa demonstração é relatar a natureza dos recursos que entram na empresa e como estes foram aplicados. Na prática, consiste em demonstrar a natureza das transações que afetam o capital circulante líquido, aumentando-o ou diminuindo-o.”

Esta demonstração tem por objetivo identificar as modificações ocorridas na posição financeira da empresa.

A posição financeira, conforme definida na Lei das Sociedades por Ações, é o Capital Circulante Líquido (CCL) da empresa.

O CCL, também conhecido por Capital Circulante Próprio, é igual ao Ativo Circulante (AC) menos o Passivo Circulante (PC).

$$\text{CCL} = \text{AC} - \text{PC}$$

Todos os fatos que modificam o Capital Circulante Líquido da empresa fazem parte da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

Essa Demonstração não é obrigatória para todas as empresas; estão obrigadas a elaborá-las todas as sociedades anônimas de capital aberto e as de capital fechado que possuem Patrimônio Líquido igual ou superior a 123,300 BTN's na data do Balanço. (RIBEIRO, 1997, p.243).

Sua finalidade é complementar os dados da movimentação ocorrida no período, inicialmente evidenciada pela demonstração de resultados. O balanço patrimonial contém toda a informação **acumulada** dos investimentos efetuados e dos recursos obtidos, mas não deixa claro o quanto de recursos foi requerido no último exercício e onde eles foram aplicados.

Com este relatório, ficará claro se houve boa correlação entre os tipos de recursos obtidos e suas aplicações. Exemplificando, se a empresa aportou substanciais recursos de longo prazo durante o exercício, deveríamos ter aplicações similares nos ativos permanentes.

Dessa mesma forma, se houver investimentos relevantes no capital de giro, estes deveriam ter sido gerados pela operações.

É claro que situações diversas podem ocorrer, mas são alguns exemplos da finalidade do relatório e das análises que poderão ser feitas. Para estudo complementar de análise do relatório recomendamos a leitura de *Contabilidade empresarial*, de José Carlos Marion. (PADOVEZE, 1997, p.62).

Analisa-se que a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos demonstra a variação no Capital Circulante Líquido (Ativo Circulante – Passivo Circulante) identificando como a empresa obteve recursos e como tais foram aplicados.

Fazendo com que tal demonstrativo seja um complemento aos demais permitindo seja avaliado a política e os investimentos pretendidos pela empresa.

2.2.6 Demonstração de Fluxo de Caixa

Talvez um dos demonstrativos em maior evidência nos dias de hoje seja a demonstração de fluxo de caixa.

Seria mais apropriadamente denominada Demonstração de Fluxo de Disponibilidades. É a demonstração das variações ocorridas no período nas contas integrantes do subgrupo Disponível: Caixa, Depósitos Bancários à Vista e as aplicações em investimentos altíssima liquidez, como títulos do governo, explicando, dessa forma como se processou a variação do Disponível.

Não existe modelo legal, obrigatório para esse demonstrativo. Em geral, há dois métodos para a elaboração da DFD. O primeiro é o direto, que evidencia os recursos brutos provenientes das operações, por meio dos recebimentos (entradas ou ingressos de caixa) e dos pagamentos (saídas ou desembolsos de caixa). A demonstração é complementada por um quadro acessório, chamado de “Conciliação entre o resultado e o fluxo de caixa gerado pelas atividades operacionais”, que nada mais é que o fluxo de caixa das atividades operacionais segundo o método indireto.

O segundo é o método indireto, extraído das demonstrações contábeis tradicionais, e de maior utilização pelas empresas em suas publicações periódicas. O método indireto difere do método direto por apresentar o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais (FCO) com base no lucro líquido do exercício ajustado, a exemplo da Doar, e complementado pelas variações dos valores circulantes operacionais: estoques, contas a receber, despesas antecipadas, fornecedores, contas a pagar e impostos / contribuições a recolher. (UNB, 2001, p.74)

a) Construção do relatório de fluxo de caixa

A construção do relatório de fluxo de caixa deverá ser feita do *retrabalho* dos dados das três demonstrações anteriores. Este tópico é de vital importância para o entendimento definitivo do poder integrador da informação contábil.

É importante lembrar que o fluxo de caixa pode ser elaborado por consulta e reacumulação de dados das contas representativas das disponibilidades, bancos e aplicações financeiras. Entendemos, porém, que isso é um retrabalho informacional,

não condizente com a construção de um sistema de informação contábil gerencial, de enfoque integrativo.

Notamos que é muito comum pensar que o fluxo de caixa é de competência exclusiva do setor financeiro de uma empresa, e que o contador não tem condições para sua elaboração. Raramente vemos o fluxo de caixa sendo elaborado pelo setor de contabilidade. É considerado, inclusive, peça-chave na administração financeira.

b) Fluxo de Caixa versus origens e aplicações de recursos

Em nossa opinião, são demonstrativos complementares. Concordamos que o fluxo de caixa é mais fácil de ser assimilado pelos usuários não muito afeitos à técnica contábil, enquanto a demonstração das origens e aplicações de recursos tem uma apresentação mais próxima para os administradores com maior grau de conhecimento da ciência contábil.

Dessa forma, se os componentes da alta cúpula preferem o uso do fluxo de caixa, devermos enfatizar mais esse relatório.

c) Apresentação do relatório de fluxo de caixa

Seguindo as tendências financeiras internacionais, o fluxo de caixa pode ser incorporado às demonstrações financeiras tradicionalmente publicadas pelas empresas. Assim, adotaremos a estrutura do fluxo de caixa que tem sido aceita em nível internacional.

Basicamente, o relatório de fluxo de caixa deve ser segmentado em três grandes áreas:

I – Atividades Operacionais

II – Atividades de Investimento

III – Atividades de Financiamento

Verifica-se que essa estrutura nos reconduz aos conceitos básicos dos dois relatórios principais, o balanço patrimonial e a demonstração de resultados.

- I. **Atividades Operacionais.** O segmento das atividades operacionais é composto em sua totalidade de acumulação dos dados de recebimento e pagamento oriundos da demonstração de resultados. São os gastos e receitas das atividades de industrialização e comercialização dos produtos ou serviços da empresa. Essas atividades têm ligação estreita com os elementos do ativo e passivo circulante, que representam as necessidades líquidas de capital de giro da empresa.
- I. **Atividades de Investimento.** O segmento das atividades de investimentos leva-nos aos dados do ativo permanente ou do realizável a longo prazo, enfocando o conceito de *ativo como aplicações de recursos*. Devem ser registrados os valores de saída para pagamento dos novos investimentos, bem como os valores de entrada por venda de bens ativados anteriormente.
- II. **Atividades de Financiamento.** O segmento das atividades de financiamento leva-nos aos dados do Exigível a Longo Prazo e do Patrimônio Líquido, enfocando o conceito de *passivo como fontes de recursos*. Devemos incluir também os dados dos empréstimos e financiamentos contidos no passivo circulante. Como valores de entrada devemos considerar os novos empréstimos obtidos, bem como as eventuais integralizações de capital. Os valores de saídas referem-se à amortização dos empréstimos, tanto das parcelas do principal quanto dos juros, eventuais pagamentos a título de devolução de capital (ações em tesouraria, por exemplo), e os valores de pagamentos de remuneração aos acionistas e sócios, a títulos de dividendos,

lucros distribuídos e participações nos lucros. Partindo do pressuposto de que os ativos financeiros, dentro da companhia são de eventuais excesso de caixa ou, no caso de valores significativos investidos no mercado financeiro, valores para garantir probabilidades de insuficiência de capital, entende-se que as receitas financeiras devem fazer parte das atividades de financiamento, como elemento redutor dos juros pagos e as aplicações como garantia para as necessidades de novos empréstimos. (PADOVEZE, 1997, p.65-68)

FLUXO DE CAIXA – É uma demonstração contábil que evidencia as variações ocorridas no Caixa da empresa, em um determinado período.

Embora denominada Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC), ela engloba todas as Disponibilidades: Caixa, Bancos e Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata.

Existem dois métodos: enquanto pelo método direto, os recursos derivados das atividades operacionais são demonstrados através dos recebimentos e pagamentos, pelo método indireto esses recursos são demonstrados a partir do lucro líquido do exercício, ajustado pelas despesas e receitas consideradas na apuração do resultado e que não afetam o Caixa da empresa, isto é, que não representam entradas ou saídas de dinheiro. (CALDERELLI, 2002, p.354)

Constata-se que a Demonstração do Fluxo de Caixa, embora não exigida pela Lei 6.404/76 é de grande utilidade interna na entidade.

Verifica-se que o Fluxo de Caixa é o instrumento que permite ao administrador financeiro planejar, organizar, coordenar, dirigir e controlar os recurso financeiros de uma empresa para determinado período.

De forma condensada, a Demonstração do Fluxo de Caixa(DFC) indica a origem de todo o dinheiro que entrou no Caixa, bem como a aplicação de todo o dinheiro que saiu do Caixa em determinado período, e, ainda o Resultado do Fluxo Financeiro.

2.3 PRINCIPAIS GRUPOS DE CONTAS DO ATIVO

Como vê-se o Balanço Patrimonial é dividido em dois grandes grupos de contas, Ativo e Passivo, estes grupos por sua vez são subdivididos em outros subgrupos, que estudar-se-á a seguir.

2.3.1 Circulante

Conceitos sobre Ativo Circulante.

Como caracteriza CALDERELLI, (2002, p.57):

ATIVO CIRCULANTE – A Lei 6404/76, incorporou as contas “disponível” e “realizável” a curto prazo no Ativo Circulante.

São valores instáveis de um patrimônio, que sofrem ação administrativa. Segundo o art. 179 da Lei 6404 “são os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente”, e também “as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.

RIBEIRO(1997, p.67), por sua vez, esclarece que:

Neste grupo de contas você encontra todas as contas que representam os Bens e os Direitos que, devido a sua finalidade, e em sua maioria, estão em constante circulação. Correspondem aos recursos aplicados em elementos que estão em franco movimento, como, por exemplo, a conta Caixa, que a todo instante está sendo movimentada (entra e sai dinheiro); o mesmo ocorre com as contas de Estoque, Bancos Conta Movimento etc.

Encontram-se neste grupo de contas os bens e direitos, realizáveis à curto prazo, ou seja, até o fim do exercício social seguinte.

2.3.2 Realizável a Longo Prazo

Conceitos sobre o Ativo Realizável a Longo Prazo.

De uma forma geral, são classificáveis no Realizável a Longo Prazo contas da mesma natureza das do Ativo Circulante que, todavia, tenham sua realização, certa ou provável, após o término do exercício seguinte, o que, normalmente, significa realização num prazo superior a um ano a partir do próprio balanço.

De acordo com a Lei das S.A., pelo seu art. 179, temos a definição de seu conteúdo, ao mencionar que no Ativo as contas serão classificadas do seguinte modo:

“I – No ativo circulante:...

II – No ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedade coligadas ou controladas (art. 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia.” (IUDÍCIBUS et al., 1995, p.189-190)

De acordo com RIBEIRO (1997, p.66), “Neste grupo de contas você encontra classificadas as contas que representam Direitos cujos vencimentos ocorram após o

término do exercício social subsequente. Por exemplo, os Títulos a Receber (Duplicatas, Promissórias, etc.)”.

Constata-se que no grupo de contas do Realizável a Longo Prazo, classificam-se as contas com vencimento após o exercício social seguinte.

2.3.3 Permanente

Neste grupo de contas encontra-se o subgrupo do ativo imobilizado o qual será estudado com mais profundidade na sequência, no momento estuda-se alguns conceitos gerais sobre este grupo.

RIBEIRO (1997, p.66), afirma que, “Neste grupo você encontra classificadas todas as contas que representam os Bens e Direitos que, pela sua finalidade, representam recursos aplicados na empresa de maneira permanente. Por exemplo, os móveis de uso da empresa, os veículos de uso da empresa etc”.

ATIVO PERMANENTE – Grupo representativo dos valores de uso, ou investimento patrimonial, que antes da Lei 6404/76 (das S/A), era denominado Ativo Imobilizado.

A Ativo Permanente, é constituído de três subgrupos:

- a) Investimentos, que são os relativos a aplicações financeiras em outras empresas com a aquisição de ações, quotas, etc.;
- b) Ativo Imobilizado, que abrange os bens materiais (máquinas, prédios, etc.) e imateriais (marcas, patentes, aviamentos, etc.)
- c) Ativo Diferido, que diz respeito às aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, como as pré-operacionais, que podem ser decorrentes de organização, de construção de imóvel, de instalação, de reestruturação, etc., inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações.

Diz-se também Ativo Permanente, quando ele é composto de valores materiais destinados ao uso patrimonial. Não representam bens de troca, mas se prestam para auxiliar na produção de riquezas.

Expressão adotada na contabilidade pública, nas Companhias de Transportes e Estradas de Ferro.

Denomina-se ativo permanente, por representar valores sujeitos à substituição, quando em obsolescência.(CALDERELLI, 2002, p.61)

Constata-se que o grupo de contas do Ativo Permanente é composto pelos subgrupos de investimentos, imobilizado e diferido. Neste grupo estão registrados os

bens e direitos que tem como principal objetivo à geração de renda para a empresa, e sua manutenção das atividades, sejam, comerciais, industriais ou serviços.

2.4 PRINCIPAIS GRUPOS DE CONTAS DO PASSIVO

Dessa forma, classifica-se o Balanço Patrimonial em dois grandes grupos de contas, Ativo e Passivo; estes grupos por sua vez são subdivididos em outros subgrupos, que estudar-se-á a seguir.

2.4.1 Circulante

Conceitos sobre o Passivo Circulante.

De acordo com CALDERELLI (2002, p.611), “PASSIVO CIRCULANTE – É representado pelas obrigações vencíveis, a curto prazo, isto é, até o final do exercício social seguinte, incluindo financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente”.

RIBEIRO (1997, p.67), exemplifica, “Neste grupo você encontra classificadas as contas que representam as Obrigações da empresa que vencem no curso do exercício seguinte”.

IUDÍCIBUS et al., (1995, p.343), por sua vez, “O passivo circulante é representado pelas obrigações da companhia cuja liquidação se espera que ocorra dentro do exercício social seguinte, ou de acordo com o ciclo operacional da empresa, se este for superior a esse prazo. Estas obrigações podem representar valores fixos ou variáveis, vendidos ou a vencer, em uma data ou em diversas datas futuras”.

Seguindo o mesmo raciocínio do Ativo Circulante, encontram-se neste grupo de contas as obrigações, exigíveis à curto prazo, ou seja, até o fim do exercício social seguinte.

2.4.2 Exigível a Longo Prazo

Conceitos sobre o Passivo Exigível a Longo Prazo.

“Neste grupo você encontra classificadas as contas que representam as Obrigações da empresa que têm vencimento após o término do exercício social seguinte”. (RIBEIRO, 1997, p.67)

“No passivo exigível a longo prazo serão registradas as obrigações da companhia cuja liquidação deverá ocorrer em prazo superior a seu ciclo operacional, ou após o exercício social seguinte”. (IUDÍCIBUS et al., 1995, p.343).

PASSÍVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO – Grupo de contas que figura no passivo dos balanços, representando os compromissos assumidos perante terceiros a longo prazo. De acordo com a Lei 6404/76, este prazo se refere as obrigações vencíveis após o exercício social seguinte. Entre estas obrigações deve-se incluir também financiamentos para aquisição de bens do ativo permanente, vencíveis após o término do exercício seguinte”. (CALDERELLI, 2002, p.612)

Classificam-se no passivo exigível a longo prazo, as obrigações a vencer após o exercício social seguinte.

2.4.3 Resultados de Exercícios Futuros

Conceitos sobre o grupo de contas de Resultados de Exercícios Futuros, grupo este não muito usual na maioria das atividades.

O artigo 181 da Lei nº 6.404/76 trata dos Resultados de Exercícios Futuros e define: “Serão classificadas como resultados de exercícios futuros as receitas de exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes.” Como se nota, o texto da lei é, na verdade, bem resumido, podendo dar a entender, à primeira vista, que abrange um maior número de transações do que realmente se pretende.

A própria classificação do grupo, intermediariamente ao Exigível e ao Patrimônio Líquido, conduz à classificação como Resultados de Exercícios Futuros de valores não representativos de qualquer tipo de obrigação por parte da empresa. E, dentro do regime de competência, parte integrante do seu Patrimônio Líquido.

Na existência de obrigação, a contabilização será feita no Passivo Exigível. (IUDÍCIBUS et al., 1995, p.409-410)

Segundo CALDERELLI(2002, p.863) “RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS – As receitas de exercícios futuros diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes, são consideradas como resultados de exercícios futuros (no passado). Antes da lei 6.404/76, figuravam como Resultados Pendentes (com registro no Ativo e Passivo) equivalendo ao diferimento da receita e da despesa”.

No dizer de RIBEIRO (1997, p.67), “Neste grupo você encontra contas que representam as receitas recebidas antecipadamente, diminuídas dos custos e despesas correspondentes. Por exemplo, se a empresa receber no mês de dezembro uma Receita de aluguel correspondente ao mês de janeiro do exercício seguinte, esta Receita figurará no Balanço de dezembro como Receita Antecipada”.

Portanto, podem ser consideradas como Resultado de Exercícios Futuros as Receitas recebidas deduzidas de seus respectivos custos e despesas, já incorridos ou a incorrer correspondentes a eventos futuros.

2.4.4 Patrimônio Líquido

Observa-se neste grupo de contas o investimento feito pelos sócios e a evolução deste capital.

“No balanço patrimonial, a diferença entre o valor dos ativos e dos passivos e resultado de exercícios futuros representa o patrimônio líquido, que é o valor contábil pertencente aos acionistas ou sócios”. (IUDÍCIBUS et al., 1995, p.419).

CALDERELLI (2002, p.621), presta o seguinte esclarecimento:

PATRIMÔNIO LÍQUIDO – Denominação que se dá para a diferença aritmética existente entre a soma dos bens e direitos, menos as obrigações ou dívidas. É conhecido também como: Capital Próprio. Situação Líquida, etc.

Segundo a Lei 6404, art. 182, o Patrimônio Líquido é composto de:

Capital Social

Montante Subscrito

Dedução (Parcela ainda não realizada)

Reservas de Capital

Contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações, sem valor nominal, que ultrapassar a importância destinada à formação de capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias.

Produto de alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição.

Prêmio recebido na emissão de debêntures.

Doações e subvenções para investimento.

Resultado da correção monetária do Capital realizado, enquanto não capitalizado.

Reservas de Reavaliação

Reservas de Lucros

Lucros ou Prejuízos Acumulados

De acordo com RIBEIRO (1997, p.67):

Neste grupo você encontra as contas que representam o Patrimônio Líquido

- Capital
- (-) Titular Conta Capital a Realizar
- Reserva de Correção Monetária do Capital
- Reserva Legal
- (+ ou -) Lucros ou Prejuízos Acumulados

As contas deste grupo representam os capitais próprios.

Constata-se que o grupo de contas Patrimônio Líquido é a diferença entre ativo e passivo, e se compõe dos subgrupos.

- Capital Social (investimento do sócios / acionistas)
- Reservas (de capital, de reavaliação e de lucros)
- Lucros ou Prejuízos Acumulados (resultado da atividade operacional)

2.5 IMPORTÂNCIA DA ANÁLISE DAS CONTAS DO IMOBILIZADO

Estuda-se a seguir a importância da análise das contas do ativo imobilizado quanto alguns aspectos como: Critérios de Classificação; Característica das Contas; Avaliação das Contas.

Tal análise tem como principal objetivo demonstrar a relevância nos controles dos bens do ativo imobilizado, e como deve-se proceder para mantê-lo.

2.5.1 Critérios de Classificação

Avalia-se neste tópico quais são os critérios que devem ser adotados pela empresa de modo a obter uma melhor classificação contábil sem prejuízo a legislação.

De acordo com IUDÍCIBUS et al. (1995, p.293) “O imobilizado deve ter contas para cada classe principal de ativo, para o registro do seu custo”

O primeiro passo para obter-se uma correta classificação contábil dos bens do ativo imobilizado é a confecção de um plano de contas segregando o grupo do imobilizado de forma a atender as necessidades da empresa.

Após a criação do plano de contas devem ser estabelecidos os critérios para a classificação de acordo com as necessidades apresentadas pela empresa.

A que se atentar que estes critérios devem respeitar a legislação do imposto de renda, que determina em seu artigo 301, parágrafos 1º e 2º:

Art. 301 - O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1598, de 1977, art. 15, Lei nº 8218, de 1991, art. 20, Lei nº 8383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9249, de 1995, art. 30).

Parágrafo 1º - Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

Parágrafo 2º - Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4506, de 1964, art. 45, Parágrafo 1º).

Neste momento a empresa deve ter atenção especial para a elaboração de critérios e normas de procedimentos para a classificação contábil das aquisições do ativo imobilizado, a fim de evitar problemas quando da análise de suas contas.

2.5.2 Característica das Contas

Principais características das contas do Ativo Imobilizado.

Segundo IUDÍCIBUS et al.(1995, p.292), encontra-se, “Os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial”.

Percebe-se que as contas que têm características passíveis de classificação no ativo imobilizado, são as de natureza permanentes e duradouras.

Outras características destas contas são o fato de serem destinadas à manutenção das atividades da empresa, sejam de forma, operacional ou administrativa.

2.5.3 Avaliação das Contas

Conceitos sobre a avaliação do Ativo Imobilizado.

Os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão.” (Artigo 183 – item V.) Considera-se como custo de aquisição todos os gastos relacionados com a aquisição do elemento do ativo imobilizado e os necessários para colocá-lo em local e condições de uso no processo operacional da companhia”. (IUDÍCUBUS et al., 1995, p.304).

Observa-se que as contas devem ser avaliadas, levando em consideração seu custo histórico, acrescido das despesas necessárias para pôr o bem em funcionamento, como por exemplo: fretes, instalação, despesas de importação, entre outros, deduzida da respectiva conta redutora de depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

2.6 CONTAS DO PERMANENTE

Conforme já mostrado anteriormente, o grupo de contas do Ativo Permanente é composto pelos subgrupos de investimentos, imobilizado e diferido.

O objetivo deste tópico é analisar com mais detalhes suas características, com ênfase para as contas do ativo imobilizado.

2.6.1 Características das Contas do Permanente

Analisa-se neste tópico quais as principais características dos subgrupos de contas do Ativo Permanente que são os Investimentos, Imobilizado e o Diferido.

a) INVESTIMENTOS

“INVESTIMENTO – Terminologia econômico-financeira internacional que designa a aplicação de capital no próprio país ou fora dele.

Aplicação de capital extra, em bens ou valores, para fins de rendimento. Fato que se caracteriza pela aplicação de capitais em imobilizações técnicas financeiras ou

valores rotativos no sentido de serem atingidos os fins a que se destina uma empresa, ou seja, a obtenção de um crédito operacional ou extra operacional.

A Lei 6404/76, em seu art. 179 item III, considera como investimento “as participações permanentes em outras Sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa”. O “imobilizado Técnico”, passou a figurar somente no Ativo Imobilizado.

Exemplo:

ATIVO PERMANENTE

Investimentos

Ações de Outras Empresas

Incentivos Fiscais

Outros Investimentos (CALDERELLI, 2002, p.446)

Segundo CAVALCANTI (1996. P.209), “As empresas, como parte de sua política, aplicam recursos em títulos e outros direitos, com vários objetivos, conforme exemplificamos a seguir:

- tornar rentável e excesso temporário de dinheiro em bancos (evitar a inflação e ganhar juros);
- estabelecer relações satisfatórias com outras empresas;
- estender as operações por meio da criação de novas empresas;
- diversificar as operações por meio da formação de novas companhias”.

Constata-se que são classificados no grupo de Investimentos os valores aplicados pela empresa de caráter permanente, ou seja, participações permanentes em outras sociedades, que normalmente são aquisição de quotas de capital ou ações e que possuam característica de aplicação de capital e não especulativo, e outros investimentos que não se enquadram no ativo circulante ou realizável e que não se destinem à manutenção das atividades da empresa.

b) IMOBILIZADO

‘Os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção dos atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial’.

Desta definição, subentende-se que neste grupo de contas do balanço são incluídos todos os *bens* de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade.

Integram o Imobilizado os recursos aplicados ou já destinados a bens da natureza citada, mesmo que ainda não em operação, mas que se destinam a tal finalidade, tais como construções em andamento, importações em andamento, adiantamentos para inversões fixas etc.

Essa conceituação geral foi também corroborada pelo Pronunciamento V – Imobilizado, emitido pelo IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores, que deve ser também consultado pelos profissionais e estudiosos. (IUDÍCIBUS et al., 1995, p.292)

IMOBILIZADO – Abrange os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da empresa, ou exercidos com esse objetivo, inclusive os de propriedade industrial ou comercial.

O Imobilizado pertence ao subgrupo do Ativo Permanente junto com Investimentos e Ativo Diferido. Antes da Lei 6404/76 (das S/A) tal como agora era definido como grupo de contas onde se alojavam os bens e valores utilizados por uma empresa.

No Imobilizado são classificados os bens de uso (imóveis, computadores, veículos, móveis, etc.) e os de propriedade industrial ou comercial (marcas, patentes, luvas aviamento, etc.). (CALDERELLI, 2002, p.418)

CAVALCANTI (1996, p. 231), considerada que, “Os bens do ativo imobilizado representam normalmente uma parcela significativa dos ativo de uma empresa, principalmente no caso de indústria. Esses bens têm uma permanência prolongada na companhia, não são destinados à venda e são utilizados na manutenção de suas atividades”.

Constata-se que possui característica de imobilizado todos os bens que tem por objetivo manter as atividades da empresa.

Demonstra-se a seguir, o conteúdo das principais contas do ativo imobilizado conforme demonstradas por IUDÍCIBUS et al. Para tanto adota-se a mesma segregação deste manual, que subdivide as contas do imobilizado em:

A) **BENS DE OPERAÇÃO**, que são todos os bens já em utilização na geração da atividade objeto da sociedade.

I. TERRENOS

Esta conta registra os terrenos de propriedade da empresa realmente utilizados nas operações, ou seja, onde se localizam a fábrica, os depósitos, os escritórios, as filiais, as lojas, etc.

II. OBRAS PRELIMINARES E COMPLEMENTARES

Abrange esta conta todos os melhoramentos e obras integradas aos terrenos, bem como os serviços e instalações provisórias, necessários à construção e ao andamento das obras.

III. OBRAS CIVIS

Engloba os edifícios que estão em operação, abrangendo prédio ocupado pela administração, edifícios da fábrica ou setor de produção, armazenagem, expedição etc., e os edifícios de filiais, depósitos, agências de vendas etc., de propriedade da empresa.

IV. INSTALAÇÕES

Abrange os equipamentos, materiais e custos de implantação de instalações.

V. MÁQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS

Tal conta envolve todo o conjunto dessa natureza utilizado no processo de produção da empresa.

VI. EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS

Incluem-se nesse grupo tanto as unidades de processamento, como as unidades periféricas (de disco, de fita, impressoras, terminais de vídeo etc.); além dos “terminais inteligentes” (microcomputadores), atualmente muito utilizados.

VII. SISTEMAS APLICATIVOS – *SOFTWARES*

São contabilizados nessa conta o valor dos *softwares* (programas que fazem o computador operar) adquiridos ou desenvolvidos pela empresa.

VIII. MÓVEIS E UTENSÍLIOS

Essa conta abriga todas as mesas, cadeiras, arquivos, máquinas de somar e

calcular, máquinas de escrever e de contabilidade e outros itens dessa natureza que tenham vida útil superior a um ano.

IX. VEÍCULOS

São classificados nesta conta todos os veículos de propriedade da empresa, sejam os de uso da Administração, como os do pessoal de vendas ou de transporte de carga em geral.

X. FERRAMENTAS

Nesta conta se registram as ferramentas de vida útil superior a um ano.

XI. PEÇAS E CONJUNTOS DE REPOSIÇÃO

São registradas nesta conta as peças (ou conjuntos já montados) destinadas à substituição de máquinas e equipamentos, aeronaves, embarcações, etc.

XII. MARCAS, DIREITOS E PATENTES INDUSTRIAIS

Essa conta normalmente tem valor pequeno, comparativamente com as demais contas do imobilizado pois envolve ativos intangíveis, engloba os gastos com registro de marca, nome, invenções próprias, além de desembolsos a terceiros por contratos de uso de marcas, patentes ou processos de fabricação (tecnologia).

XIII. FLORESTAMENTO E REFLORESTAMENTO

Classificam-se aqui todos os custos acumulados relativos a projetos de florestamento e reflorestamento de propriedade da empresa. Os projetos liderados pela sociedade, como sócio-ostensiva, em conjunto com outros acionistas, devem ser toda a contabilização do projeto à parte, de acordo com os critérios próprios.

XIV. DIREITOS SOBRE RECURSOS NATURAIS – OUTROS

Engloba contas relativas aos custos incorridos na obtenção de direitos de exploração de jazidas de minério, de pedras preciosas e similares. O valor de custo da jazida, quando a área é de propriedade da empresa, deve ser destacado em conta à parte no Balanço.

XV. BENFEITORIAS EM PROPRIEDADES ARRENDADAS

Classificam-se nesta conta as construções em terrenos arrendados de terceiros e as instalações e outras benfeitorias em prédios e edifícios alugados, sejam de uso administrativo ou de produção.

B) IMOBILIZADO EM ANDAMENTO, onde se classificam todas as aplicações de recursos de imobilizações (bens ou direitos), mas que ainda estão operando.

I. BENS EM USO NA FASE DA IMPLANTAÇÃO

Nessa conta devem ser classificados todos os bens que já estão em uso durante a fase pré-operacional da empresa relativos ao desenvolvimento do projeto.

II. CONSTRUÇÕES EM ANDAMENTO

São aqui classificadas todas as obras no período de sua construção e instalação, até o momento em que entram em operação, quando são reclassificadas para as contas correspondentes de Bens em Operação.

III. IMPORTAÇÕES EM ANDAMENTO DE BENS DO IMOBILIZADO

Essa conta registra todos os gastos incorridos relativos aos equipamentos, máquinas, aparelhos e outros bens até a sua chegada, desembaraço e recebimento pela empresa, considerando modalidades de importações, CIF ou FOB.

IV. ADIANTAMENTO PARA INVERSÕES

Registram-se aqui todos os adiantamentos a fornecedores por conta de fornecimento sob encomenda de bens do imobilizado, que representam pagamentos por conta de um valor previamente contratado.

V. ALMOXARIFADO DE INVERSÕES FIXAS

Engloba todos os materiais e bens da empresa destinados à aplicação no imobilizado.

C) DIFERIDO

De acordo com o IUDÍCIBUS et al. (1995, p. 321), "O item V do artigo 179 da Lei das S.A define que, no Ativo Diferido, serão classificadas 'as aplicações de

recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais’ “.

ATIVO DIFERIDO – É integrante do subgrupo do Ativo Permanente junto com Investimentos e Ativo Imobilizado. O Ativo Diferido é formado pelas aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, tais como de organização, de construção de imóvel, de instalação, de reestruturação, etc., inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

A Ativo Diferido deverá ser avaliado pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização. (Art. 183 da Lei 6404/76). Os recursos aplicados no âmbito do Ativo Diferido, deverão ser amortizados periodicamente, em prazo não superior a dez anos, a partir do início da operação ou do uso dos benefícios dele decorrentes. (CALDERELLI, 2002, p.60)

Quando uma entidade inicia suas atividades, é normal ter uma série de despesas extraordinárias, que vão desde o registro de seus atos constitutivos, passando por suas instalações, até a implementação das condições necessárias a seu funcionamento. Trata-se genuinamente de despesas, que, assim, integrariam o resultado do período em que foram incorridas, ou seja, em que ocorreram os respectivos fatos geradores. Como, entretanto, tais aplicações contribuirão para o funcionamento, para a obtenção dos resultados durante vários períodos e, às vezes, constituem valores relevantes, a doutrina e a legislação determinam sejam lançadas como se fossem ativo, e não como despesa. Desse modo, em vez de tais despesas serem apropriadas de uma só vez, pelo valor total, serão rateadas, amortizadas ao longo de vários períodos – entre 5 e 10 anos. (UNB, 2001, p.29)

CAVALCANTI (1996, p.253), resume, “No ativo diferido são registradas as despesas que contribuirão para a formação de mais de um exercício social. Normalmente as despesas antecipadas são confundidas com despesas diferidas e vice-versa”.

Verifica-se que o subgrupo de contas do Ativo Diferido é parte integrante do Ativo Permanente e nele são registrados todos os custos e despesas incorridos na empresa antes do início de suas atividades.

2.6.2 A Depreciação, Amortização e Exaustão Sob a Égide da Legislação Societária e Fiscal.

Segue-se a redação dada por IUDÍCIBUS et al.(1995)

A) LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA

Com exceção de terrenos e de alguns outros itens, os elementos que integram a ativo imobilizado têm um período limitado de vida útil econômica. Dessa forma, o custo de tais ativos deve ser alocado aos exercícios beneficiados pelo seu uso no decorrer de sua vida útil econômica.

A esse respeito, o artigo 183, § 2º, da Lei nº 6.404/76, estabelece que: A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

- a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
- b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;
- c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Como se verifica, a depreciação a ser contabilizada deve ser, conforme a Lei das S.A., a que corresponder ao desgaste efetivo pelo uso ou perda de sua utilidade, mesmo por ação da natureza ou obsolescência.

B) LEGISLAÇÃO FISCAL

A tendência de um número significativo de empresas é simplesmente adotar as taxas admitidas pela legislação fiscal. Os critérios básicos de depreciação, de acordo com a legislação fiscal, estão consolidados no Regulamento do Imposto de Renda através de seus arts. 248 a 256. As taxas anuais de depreciação normalmente admitidas pelo fisco para uso normal dos bens em um turno de oito horas diárias constam, todavia, de publicações à parte da Secretaria da Receita Federal, sendo, sumariamente, como segue:

	Taxa anual	Anos de vida útil
Edifícios	4%	25
Máquinas e Equipamentos	10%	10
Instalações	10%	10
Móveis e Utensílios	10%	10
Veículos	20%	5
Sistema de proc. Dados	20%	5

O fisco admite ainda, que a empresa adote taxas diferentes de depreciação, quando suportadas por laudo pericial do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade de pesquisa científica ou tecnológica (art. 253 § 2º, do RIR/94). Logicamente, para a fisco não haverá problemas se a empresa adotar taxas menores de depreciação que as admitidas.

A mesma legislação (art. 255) admite, ainda, a opção da empresa, uma aceleração na depreciação dos bens móveis, em função do número de horas diárias de operação, como segue:

	Coeficiente
Um turno de 8 horas	1,0
Dois turnos de 8 horas	1,5
Três turnos de 8 horas	2,0

“Assim, se a empresa trabalha normalmente 8 horas diárias, a taxa admitida de depreciação das máquinas é de 10% ao ano. Se trabalha em dois turnos (16 horas), pode usar a taxa de 15% a.a. e se trabalha três turnos (24 horas), a taxa admitida é de 20% a.a.” (IUDÍCIBUS et al., 1995, p.312-313)

As contas de depreciação, amortização e exaustão são reconhecidas como custos ou despesas no resultado, tendo como contra-partida a depreciação acumulada no ativo imobilizado sendo conta redutora dos bens, ou seja, diminui o valor do bem pelo seu uso.

Esse registro far-se-á após apurado o valor da despesa, para isso existem diversos critérios de cálculos e taxas de depreciação.

A seguir, a interpretação legal sobre a depreciação, amortização e exaustam e como alguns autores as conceituam.

A) DEPRECIAÇÃO

Regulamento do Imposto de Renda. Decreto 3.000, de 26 de março de 1999.

Art. 305 - Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei nº 4506, de 1964, art. 57).

Parágrafo 1º - A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem (Lei nº 4506, de 1964, art. 57, Parágrafo 7º).

Parágrafo 2º - A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir (Lei nº 4506, de 1964, art. 57, Parágrafo 8º).

Parágrafo 3º - Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem (Lei nº 4506, de 1964, art. 57, Parágrafo 6º).

Parágrafo 4º - O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação, que se tornarem imprestáveis ou caírem em desuso, importará redução do ativo imobilizado (Lei nº 4506, de 1964, art. 57, Parágrafo 11).

Parágrafo 5º - Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9249, de 1995, art. 13, inciso III).

DEPRECIAÇÃO – É o desgaste sofrido pelos valores de uso patrimonial.

Difere da amortização, que registra a diminuição dos valores imateriais, perecíveis pelo tempo decorrido.

São depreciáveis:

- a) Máquinas
- b) Móveis e Utensílios
- c) Veículos
- d) Imóveis
- e) Ferramentas
- f) Instrumentos, etc.

Representam as depreciações, autênticas despesas operacionais graduadas de acordo com o tempo de vida útil dos bens.

As cotas de desgaste anual do bem, são estipuladas pela administração; todavia, devem ser observadas as porcentagens determinadas pelo Imposto de Renda, através da Secretaria da Receita Federal, que por lei tem o encargo de publicar periodicamente o prazo de vida útil de um bem, para que sejam consideradas despesas dedutíveis do lucro operacional, sendo dedutíveis do lucro operacional, sendo considerada parcela tributável todo o excesso verificado.

Nas indústrias a depreciação é incorporada ao custo de produção.

Para proceder à depreciação de um bem, deve-se considerar os seguintes fatores:

- a) Valor do bem a ser depreciado;
- b) Tempo de duração do bem;
- c) Taxas de depreciação.

Além desses fatores, deve-se atender as exigências fiscais, no tocante a taxa e tempo, levando-se em consideração que as depreciações são permitidas a partir do momento em que o bem for colocado em uso. (CALDERELLI, 2002, p.235)

A maioria dos bens do imobilizado, com exceção de terreno, tem vida útil limitada. A vida útil representa o tempo que o bem será utilizado pela empresa em circunstâncias normais. Os fatores que limitam a vida útil de um bem são a deterioração e a obsolescência. A deterioração é o desgaste físico do bem e a obsolescência é o processo pelo qual o bem se torna obsoleto em função do desenvolvimento de novas tecnologias ou de processos mais aperfeiçoados. (CAVALCANTI, 1996, p.235)

Segundo RIBEIRO (1997, p.192) “A depreciação dos Bens materiais do Ativo Imobilizado corresponde à diminuição do valor dos elementos ali classificáveis, resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal.”

Percebe-se que a denominação “depreciação” é utilizada para bens materiais e registra o desgaste físico ou obsolescência dos bens do ativo imobilizado.

Verifica-se que a depreciação poderá ser considerada como custo ou despesa dependendo da destinação do bem depreciado, ou seja, custo quando o bem depreciado fizer parte do processo de produção, o que normalmente ocorre em indústrias e despesa quando o bem depreciado não fizer parte do processo de produção, sendo mais comum em comércio e prestação de serviços.

B) AMORTIZAÇÃO

Regulamento do Imposto de Renda. Decreto 3.000, de 26 de março de 1999.

Art. 324 - Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1598, de 1977, art. 15, Parágrafo 1º).

Parágrafo 1º - Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4506, de 1964, art. 58, Parágrafo 2º).

Parágrafo 2º - Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei nº 4506, de 1964, art. 58, Parágrafo 5º).

Parágrafo 3º - Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei nº 4506, de 1964, art. 58, Parágrafo 4º).

Parágrafo 4º - Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9249, de 1995, art. 13, inciso III).

De acordo com CALDERELLI (2002, p.36), “AMORTIZAÇÃO – Diminuição gradual, que sofre um valor contábil pelo tempo decorrido. Sofrem amortizações:

a) Dívidas patrimoniais a longo prazo.

b) Bens imateriais devidamente contabilizados através de contas do Ativo

Permanente, subgrupos: Ativo Imobilizado e Ativo Diferido”.

Segundo RIBEIRO (1997. p. 185) “Amortização é a diminuição do valor dos Bens imateriais em razão do tempo.”

Nota-se que a denominação “amortização” é utilizada para bens imateriais e registra a diminuição dos valores classificados nestas rubricas.

C) EXAUSTÃO

Regulamento do Imposto de Renda. Decreto 3.000, de 26 de março de 1999.

Art. 330 - Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor de recursos minerais, resultante da sua exploração (Lei nº 4506, de 1964, art. 59).

Parágrafo 1º - A quota de exaustão será determinada de acordo com os princípios de depreciação (Subseção II), com base no custo de aquisição ou prospecção, dos recursos minerais explorados (Lei nº 4506, de 1964, art. 59, Parágrafo 1º).

Parágrafo 2º - O montante da quota de exaustão será determinado tendo em vista o volume da produção no período e sua relação com a possança conhecida da mina, ou em função do prazo de concessão (Lei nº 4506, de 1964, art. 59, Parágrafo 2º).

Parágrafo 3º - O disposto neste artigo não contempla a exploração de jazidas minerais inesgotáveis ou de exaurimento indeterminável, como as de água mineral.

Do ponto de vista de IUDÍCIBUS et al. (1995, p.318), “A exaustão objetiva distribuir o custo dos recursos naturais durante o período em que tais recursos são extraídos ou exauridos”.

CALDERELLI (2002, p.330), afirma que: “EXAUSTÃO – Quando uma reserva mineral ou vegetal, como jazida ou floresta, vai se esgotando, face à exploração, o seu valor também vai diminuindo. Essa perda chama-se exaustão”.

Verifica-se que a denominação “exaustão” é utilizada para recursos naturais is e registra o esgotamento em função da exploração.

2.6.3 Métodos de Depreciação

Neste tópico serão analisados os principais métodos de cálculo de depreciação.

A) Método das quotas constantes

A depreciação por este método é calculada dividindo-se o valor a ser depreciado pelo tempo de vida útil do bem, e é representada pela seguinte fórmula:

Custo corrigido (incluindo eventuais reavaliações contabilizadas)
menos Valor Residual Estimado.

$$\text{Depreciação} = \frac{\text{Custo corrigido (incluindo eventuais reavaliações contabilizadas) menos Valor Residual Estimado.}}{\text{Período de vida útil}}$$

Esse método, impropriamente chamado de linear, devido à sua simplicidade, é utilizado pela grande maioria das empresas.

Para ilustrar, vamos toma-se o seguinte exemplo hipotético:

Custo corrigido do bem = R\$ 6.000,00

Vida útil estimada = 5 anos (60 meses)

Não há valor residual estimado

Depreciação = $\frac{\text{R\$ 6.000,00}}{60} = \text{R\$ 100/mês}$

FONTE: IUDÍCIBUS et al. (1995, p. 315).

Percebe-se que neste método todas as quotas de depreciação possuem o mesmo valor, até que o bem seja totalmente depreciado.

B) Método da soma dos dígitos dos anos

Este método (que também é linear) é calculado como segue:

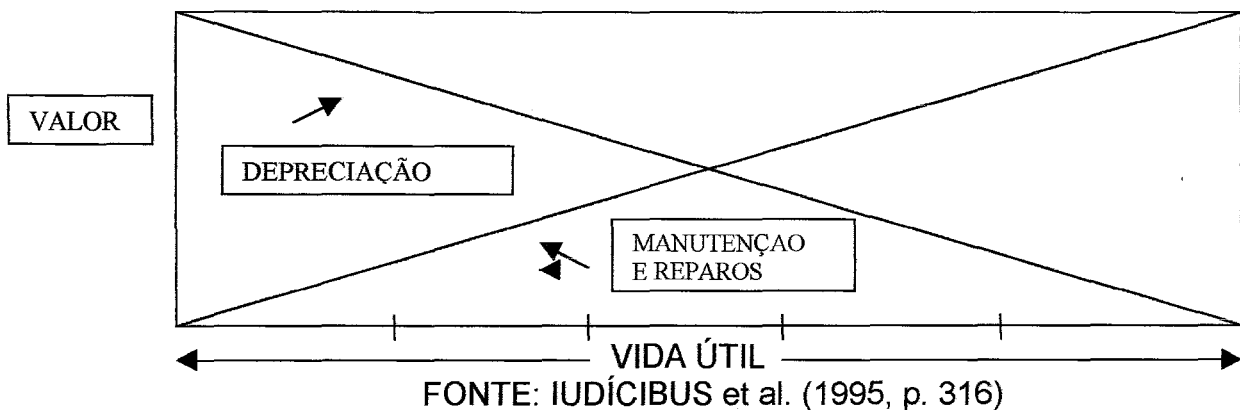
- a) Somam-se os algarismos que compõem o número de anos de vida útil do bem. No exemplo anterior, teríamos:

$$1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

- b) A depreciação de cada ano é uma fração em que o denominador é a soma dos algarismos, conforme obtido em (a), e o numerador é, para o primeiro ano, (n), para o segundo, (n – 1), para o terceiro (n – 2), e assim por diante onde n = número de anos de vida útil.

Ano	Fração	Depreciação Anual
1	$\frac{5 \times \text{R\$ } 5.000,00}{15}$	= 1.666,67
2	$\frac{4 \times \text{R\$ } 5.000,00}{15}$	= 1.333,33
3	$\frac{3 \times \text{R\$ } 5.000,00}{15}$	= 1.000,00
4	$\frac{2 \times \text{R\$ } 5.000,00}{15}$	= 666,67
5	$\frac{1 \times \text{R\$ } 5.000,00}{15}$	= 333,33

Este método proporciona quotas de depreciação maiores no início e menores no fim da vida útil. Permite maior uniformidade nos custos, já que os bens, quando novos, necessitam de pouca manutenção e reparos. Com o passar do tempo, os referidos encargos tendem a aumentar. Este crescimento das despesas de manutenção e reparos seria compensado pelas quotas decrescentes de depreciação resultando em custos globais mais uniformes, conforme demonstrado graficamente:



Observa-se que neste método as quotas de depreciação são maiores no início e diminuem quando do final da vida útil do bem.

C) Método de unidades produzidas

Este método é baseado numa estimativa do número total de unidades que devem ser produzidas pelo bem a ser depreciado, sendo a quota anual de depreciação expressa pela seguinte fórmula, de acordo com o IUDÍCIBUS... (1995, p. 317):

$$\text{Quota de depreciação anual} = \frac{\text{Nº de unidades produzidas no ano X}}{\text{Nº de unidades estimadas a serem produzidas durante a vida útil do bem}}$$

O resultado da fração acima representará o percentual de depreciação a ser aplicada no ano X.

Observa-se que neste método, a depreciação é calculada proporcionalmente a quantidade de produção estimada.

D) Método de Horas de Trabalho

Este método de acordo com IUDÍCIBUS... (1995, p. 317), “Baseia-se na estimativa de vida útil do bem, representa em horas de trabalho, e é expressa pela seguinte fórmula:

$$\text{Quota de depreciação} = \frac{\text{Nº de horas de trabalho do período Y}}{\text{Nº de horas de trabalho estimadas durante a vida útil do bem}}$$

Outros métodos existem, como o exponencial, e podem ser verificados em obras específicas.”

Verifica-se que neste método a depreciação é calculada proporcionalmente as horas máquinas utilizadas na produção.

2.7 PRINCIPAIS CONTROLES DO ATIVO IMOBILIZADO

Principais formas de controle do ativo imobilizado.

2.7.1 Controle Contábil

Verifica-se a seguir como proceder para obter o controle contábil dos bens do ativo imobilizado.

Contas de Controle

Contas de controle do Razão Geral devem ser estabelecidas para cada classe principal de Ativo Imobilizado, para o registro do seu custo corrigido e respectiva depreciação acumulada. Esse assunto foi analisado em detalhe do tópico de classificação e conteúdo das contas desse capítulo.

Registro Individual de Bens

Além das contas de controle, devem ser mantidos registros individuais para cada unidade de propriedade que compõe os elementos do Ativo Imobilizado. A manutenção do Registro Individual do bem é essencial para:

- a) possibilitar a identificação do valor de aquisição, custo corrigido e acréscimos posteriores, bem como o valor da respectiva depreciação, exaustão ou amortização acumulada dos bens baixados;
- b) prover bases para cálculo e apropriação de despesas de depreciação por centro de custo;
- c) prover informações para efeito de política de capitalização e substituição, cobertura de seguros etc.
- d) manter adequado controle físico e contábil sobre os bens do Ativo Imobilizado.

Registros individuais de bens podem ser mantidos manualmente, no caso de empresas com número relativamente pequeno de itens, ou podem ser mantidos através de processamento eletrônico de dados ou outros sistemas. (IUDÍCIBUS et al., 1995, p. 319)

Verifica-se que o controle contábil dos bens do ativo imobilizado far-se-á através da correta utilização dos métodos contábeis, onde cada bem deverá ser registrado na contabilidade de forma individual, dentro de seu grupo de contas.

Dessa forma fica-se mais fácil para a empresa calcular a depreciação dos bens, identificar o valor de aquisição de cada item, proceder com a baixa de itens vendidos, danificados ou obsoletos, etc.

2.7.2 Controle Administrativo

A seguir analisa-se como deve ser o procedimento administrativo com relação ao controle dos bens do ativo imobilizado, considerando-se que, dentro dos controles administrativos devem estar compreendidos todos os métodos e procedimentos que se fazem necessários para que se tenha eficiência nos controles.

Principal fator de sucesso no controle do ativo imobilizado é a confecção de um manual de procedimentos e normas a serem observadas e respeitadas pelos funcionários responsáveis pelo controle do ativo imobilizado, a fim de se padronizar os critérios a serem adotados para tal controle.

Deve-se conter neste manual algumas normas básicas como: I – objetivos, II – Abrangência, III – Procedimentos, quanto a solicitação de compras, aprovação dos pedidos de compras, entrada de bens na empresa, chapeamento e controle (identificação dos bens), solicitação de transferência de bens, ordens de serviços, fiscalização do cumprimento das normas, procedimentos contábeis, etc.

Após a conclusão do manual, devem ser observadas outras medidas fazendo com que o controle do ativo imobilizado seja mais eficiente. Essas medidas são as seguintes:

- definição de autoridade e responsabilidade;
- segregação de funções;
- comprovações e provas independentes;
- auditoria interna;
- qualidade do pessoal.

Percebe-se que a empresa que controla seu imobilizado de forma eficiente ganha uma ferramenta de administração, podendo analisar com mais propriedade futuros investimentos nessa área.

Dentro do controle administrativo, destaca-se algumas situações conforme elencadas no IUDÍCIBUS et al. (1995,p. 295–297) :

- a) Controle por área geográfica ou local
Quando a empresa tiver diversas fábricas, e mesmo que tenha sua contabilidade centralizada, deverá ter agrupamentos de contas por local, o que inclusive facilita a segregação da depreciação para fins de custeio por fábrica. mesmo se aplica a filiais de vendas etc.
- b) Segregação por função ou departamento
Mesmo que tenha toda produção num só local, poderá ser feita na própria contabilidade a segregação em subcontas por departamento ou seção para fins de controle de alocação de depreciação. A conta de Edifícios ou Obras Civis, por exemplo, poderá ter divisão entre a Administração, Armazenagem, Fornos, Moagem etc., ou seja, por departamento, produtivo ou não.
- c) Necessidades internas e de terceiros
Na definição de seu plano de contas deverá a empresa considerar, além do detalhamento necessário para fins de publicação de balanço, também as suas necessidades internas para fins gerenciais e, ainda, eventuais detalhes para atender a entidades ou agências de financiamento, como BNDES, BID, SUDAM, SUDENE ou a outras entidades às quais esteja subordinada, entidades essas que normalmente exigem o controle contábil segregado do projeto ou bens financiados e por subcontas detalhadas.
- d) Exigências fiscais
Há finalmente, que considerar a legislação do Imposto de Renda, a qual determina que a escrituração deve ser mantida de forma que os bens do Imobilizado sejam agrupados em contas distintas segundo sua natureza (Terrenos, Edifícios, Máquinas, Veículos, Móveis etc.) *taxas anuais de depreciação* a eles aplicáveis e controle de reavaliação.
Nesse sentido, o Plano de Contas pode ter, por exemplo:
Veículos – Depreciação de 20% ao ano
Veículos – Depreciação de 25% ao ano
Como se verifica, há inúmeros aspectos que cada empresa deve considerar na definição de seu Plano de Contas e controle do Imobilizado. As empresas que possuem um controle de Imobilizado integrado à contabilidade sob a forma de diário auxiliar podem manter na contabilidade geral uma conta sintética, ficando as segregações no subsistema.
- e) O conceito de unidade de propriedade
Para uma melhor política de imobilizações e para que se tenha condições de melhorar o tratamento das depreciações, das reposições e das reavaliações deve a empresa efetuar uma definição do que seja unidade de propriedade.

Essa definição exige o estudo e a análise das necessidades informacionais da empresa, das condições de controle e das exigências legais e fiscais. Enfatizamos a necessidade dessa definição, todavia, para uma melhor qualidade do resultado contábil, que dá a empresa a responsabilidade de considerar enormemente os aspectos físicos e econômicos de seu imobilizado de maneira a definir qual o critério de unidade de propriedade lhe proporciona melhores informações a um custo compatível. Dependendo do ramo de atividade e características da empresa, o imobilizado somente será registrado em seu todo, ou por cada uma das partes que o compõem, desde que estas partes estejam disponíveis para aquisição isoladamente e tenham uma função específica no conjunto que irão compor. Por exemplo, para uma indústria que tenha uma frota de dez automóveis para atender sua diretoria, normalmente renovada a cada um ou dois anos, cada automóvel pode ser uma unidade de propriedade.

Assim, a troca de pneus será considerada despesa, a eventual troca de um motor também, e a depreciação será calculada como um todo sobre o custo do global de cada unidade, ou seja, de cada automóvel.

Todavia, para outra empresa que tenha uma frota de dez automóveis como táxis, talvez a unidade de propriedade não seja o veículo como um todo, pois, provavelmente terá que substituir partes de alguns veículos periodicamente, em função do desgaste decorrente do uso intensivo diário. Assim, é possível que seja muito mais adequado tratar-se cada motor como unidade autônoma, cada chassi e talvez até um certo exagero, cada pneu, cada bateria etc.

Nesse caso, a depreciação seria efetuada sobre cada unidade individualmente. Um motor que seja trocado a cada dois anos, por exemplo, seria depreciado à base de 50% a.a., e quando da troca, o anterior seria baixado e o novo ativado. O pneu talvez já seja, desde o primeiro, tratado como despesas se tiver vida útil inferior a um ano, e o chassi poderá ser o único a considerar a vida mais longa.

O registro contábil no imobilizado far-se-á de acordo com a definição de unidade de propriedade. Tratando-se de recebimento parcelado, há que ser observado o objeto do parcelamento: as unidades de propriedade ou as partes que compõem cada uma das unidades de propriedade. No caso do parcelamento das unidades de propriedade, o registro poderá ser direto como imobilizado, à medida da entrada de cada unidade. Todavia, tratando-se da entrega parcial dos componentes de uma unidade de propriedade, o registro não poderá ser realizado diretamente como imobilizado de uso, visto que este ainda não está em condições de utilização.

Reenfatizamos a necessidade de se conciliarem os aspectos gerenciais com o custo desse controle e os aspectos fiscais.

É vital a definição de unidade de propriedade quando o Imobilizado é de grande valor, constitui-se numa grande unidade operativa, mas é composto de partes com vidas úteis diferenciadas. É o caso de uma empresa de energia elétrica, onde a barragem como um todo é uma grande unidade, mas a vida útil de um gerador é totalmente diferente da das obras civis.

Percebe-se que os controles administrativos e contábeis se confundem em determinado momento, porém, o que pode-se observar é que sempre é enfatizado o cuidado e o funcionamento de tais controles.

2.7.3 Controle Físico

Trata-se a seguir, de outra forma de controle do ativo imobilizado, que é o controle físico dos bens.

Tal controle tem como objetivo confirmar a existência física dos bens, bem como identificar sua localização dentro da empresa.

Constata-se que para a realização deste controle a empresa deve, além de cumprir o que estabeleceu em seu manual de normas e procedimentos, utilizar de uma marcação física nos bens, através de etiquetas metálicas com números de identificação, números pintados, entre outros, o que melhor convier para a empresa obter efetivo controle de seu imobilizado.

Determinado número de identificação deverá estar vinculado à ficha de controle analítica de cada item, o que possibilitará a empresa a montar o seu mapa do ativo imobilizado, podendo identificar, por exemplo, quantos computadores estão em determinado departamento, facilitando assim a empresa a proceder com a contagem física dos bens de forma periódica.

2.7.4 Tratamento Quanto a Relevância

Todos os bens da empresa merecem atenção e zelo no seu tratamento, sendo eles classificados no ativo imobilizado, ou mesmo como despesa, o que não impede a empresa de manter controle sobre estes bens.

Entretanto, ressaltamos que a empresa deve analisar com mais cuidado os bens essenciais para suas atividades, como por exemplo, o maquinário industrial, edificações, e outros, procedendo com manutenções periódicas com o intuito de evitar surpresas desagradáveis com paralisações por falta de condições de uso.

2.8 AUDITORIA

A auditoria é o exame das demonstrações contábeis através de técnicas específicas, com o objetivo de confrontar e sugerir mudanças, quando constatadas divergências ocorridas por erros ou omissões.

Na definição de CALDERELLI (2002, p. 63), auditoria é: “Processo pelo qual é realizado um exame minucioso na escrituração contábil e nos documentos que lhes deram origem, fazendo os confrontos e sugerindo as retificações necessárias, motivadas por erros ou omissões.”

Para FRANCO (1992, p. 20), serve:

Para mensurar a adequação e confiabilidade dos registros e das demonstrações contábeis, a Contabilidade utiliza-se de uma técnica que lhe é própria, chamada *auditoria*, que consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo a normas apropriadas de procedimento, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstrada, de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade, aplicados de maneira uniforme.”

Ou ainda, “...a auditoria é o exame de demonstrações e registros administrativos. O auditor observa a exatidão, integridade e autenticidade de tais demonstrações, registros e documentos.” (HOLMES, *apud* FRANCO, 1992, p. 24).

Portanto, a auditoria pode ser considerada a avaliação final dos serviços contábeis.

2.8.1 Origem da Auditoria Externa

Verifica-se a seguir alguns aspectos da origem da auditoria externa ou auditoria independente, enfocando onde começou, como evoluiu e quais os objetivos propostos.

A auditoria externa ou auditoria independente surgiu como parte da evolução do sistema capitalista. No início, as empresas eram fechadas e pertenciam a grupos familiares. Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de a empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos em geral, principalmente visando à redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos no mercado.

Entretanto, para processar todas essas mudanças seria necessário um volume de recursos impossível de ser obtido por meio das operações lucrativas da empresa ou do patrimônio de seus proprietários. Por conseguinte, a empresa teve de captar esses recursos junto a terceiros, principalmente mediante empréstimos bancários a longo prazo e abrindo seu capital social para novos acionistas.

No entanto, esses futuros investidores precisavam conhecer a posição patrimonial e financeira, a capacidade de gerar lucros e como estava sendo efetuada a administração financeira dos recursos na empresa (natureza das fontes de recursos e aplicação destes). Essa necessidade de informação era para que o investidor pudesse avaliar a segurança, a liquidez e a rentabilidade de seu futuro investimento. A melhor forma de o investidor obter essas informações era por meio das demonstrações contábeis da empresa, ou seja, o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício, a demonstração das mutações do patrimônio líquido, a demonstração das origens e aplicações de recursos e as notas explicativas. Como consequência, as demonstrações contábeis passaram a ter importância muito grande para os futuros aplicadores de recursos. Como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações, os futuros investidores passaram a exigir que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica. Esse profissional que examina as demonstrações contábeis da empresa e emite sua opinião sobre estas, é o auditor externo ou auditor independente. (CAVALCANTI, 1996, p. 21-22)

Percebe-se que a auditoria evoluiu com a expansão do sistema capitalista, quando a competitividade forçou as empresas a buscarem recursos com terceiros para continuarem suas atividades, buscando novos horizontes.

Porém, estes terceiros representados pelos investidores, precisavam de clareza quanto a posição patrimonial e financeira da empresa a ser investida, para tanto, solicitavam que as demonstrações contábeis da empresa fossem examinadas por profissional de capacidade técnica e totalmente independente da empresa.

2.8.2 Formas de Auditoria

Observa-se que a auditoria possui diversas formas, conforme suas características, são elas:

- de acordo com a extensão dos trabalhos (geral, parcial ou específica, revisão limitada);
- com a profundidade dos exames (integral, por testes);
- com a sua natureza (permanente, eventual, com fins específicos);
- com os fins a que se destina e com a relação do auditor com a empresa auditada (interna e externa).

Estudar-se-á neste trabalho a auditoria com as seguintes características, parcial ou específica, integral, eventual, para fins de controle e externa, com o intuito de atender ao estudo de caso aqui apresentado.

a) Auditoria Parcial ou Específica.

Auditoria parcial ou específica é aquela feita em apenas uma ou algumas demonstrações contábeis, ou de livros, ou atos de gestão e com objetivos especiais, tais como:

- a) apurar a situação econômica e/ou financeira da entidade;
 - b) conferir os custos;
 - c) confirmar a existência de determinados valores patrimoniais;
 - d) confirmar saldos de contas de terceiros;
 - e) verificar o cumprimento de obrigações fiscais;
 - f) verificar o atendimento dos preceitos da legislação societária;
 - g) apurar desvios e malversações do patrimônio;
 - h) apurar erros e fraudes;
 - i) determinar o valor real do patrimônio líquido da sociedade.
- Todos esses exames podem ser realizados com a finalidade de:
- a) acautelar interesses de acionistas e investidores;
 - b) controle administrativo. (FRANCO, 1992, p. 163-164)

b) Auditoria Integral

Para o autor acima (1992, p. 164), “A revisão integral compreende o exame de todos os registros contábeis, bem como de todos os documentos e controles da entidade, equivalente a uma perícia, com o fim de descobrir erros ou fraudes nos registros, nos documentos ou nos controles.”

c) Auditoria eventual ou especial

Continua FRANCO (1992, p. 168), “A auditoria eventual ou especial é aquela que se realiza com fim específico, sem caráter permanente, podendo ser geral ou parcial, integral ou por testes. O auditor poderá ser chamado a executar a auditoria geral de apenas um exercício, sem programa de continuidade, mas apenas com o fim especial de opinar sobre a exatidão das contas e atos da gestão daquele período.”

d) Auditoria para controle administrativo

Depois da auditoria para acautelar interesses de acionistas e investidores, que é a mais importante nos países economicamente desenvolvidos, é a auditoria para fins de controle administrativo a que adquire maior relevância.

Quando tem por fim acautelar interesses de acionistas e investidores, a auditoria normalmente é geral e permanente, alcançando conseqüentemente outros fins, como, por exemplo, o do controle administrativo.

Quando contratada exclusivamente para fins de controle administrativo, a auditoria poderá ser geral e permanente, ou poderá ser parcial e específica, abrangendo unicamente determinados setores patrimoniais que se deseja controlar. (FRANCO, 1992, p. 170)

De acordo com FRANCO (1992, p. 171), “Para fins administrativos, a mais eficiente é a auditoria geral e permanente, seja interna ou externa, pois ela age psicologicamente sobre todos os funcionários que administram valores, os quais se sentem permanentemente controlados, dificultando assim muitos erros e fraudes.”

Constata-se que a auditoria pode ser trabalhada de diversas formas, com o objetivo de atender as necessidades de cada empresa.

É comum nos dias de hoje deparar-se com empresas de considerável patrimônio (ativo imobilizado), que não possuem controle algum sobre o ativo imobilizado, ou quando o possuem são precários, tornando-se inconfiáveis para fins administrativos. Ocasionalmente por vezes a contratação de uma auditoria externa, com o objetivo de avaliar a real posição deste grupo de contas, que normalmente representam considerável parcela de seu patrimônio.

Para expressar uma posição sobre o total do ativo imobilizado, a auditoria utiliza-se da técnica integral, que consiste na verificação de todos os registros efetuados neste grupo de contas.

2.8.3 Cuidados na Aplicação da Auditoria do Imobilizado

Estuda-se alguns itens a serem avaliados quando do procedimento da auditoria do ativo imobilizado, como segue.

O objetivo básico do exame do imobilizado é (1) assegurar-se de que o custo corrigido desses bens não representam superavaliação e (2) de que as depreciações acumuladas não estão subavaliadas; (3) constatar a existência, posse e propriedade dos bens, bem como (4) a existência, ou não, de ônus e, caso exista, sua natureza e extensão; (5) examinar a adequação de contabilização dos custos, correção e depreciação dos bens, de contabilização dos custos, correção e utilização dos mesmos; e (6) estudar e avaliar o controle interno existente para os bens do imobilizado. (FRANCO, 1992, p. 349)

LOPES DE SÁ (1998, p. 379), afirma que, “Os objetivos centrais de verificação são a existência, a exatidão do valor, os critérios de depreciação, a forma de controle e a política das aplicações.”

CAVALCANTI (1996, p. 232 –239) apresenta o seguinte argumento: “A fim de permitir um perfeito entendimento sobre a auditoria nessa área, apresentaremos a seguir comentários sucintos sobre alguns tópicos relacionados com contabilização e controle de bens do ativo imobilizado

a) Aquisições

Os bens do ativo imobilizado são capitalizados por todos os custos incorridos até serem postos em funcionamento. Esses custos incluem, como, por exemplo, na compra de um terreno, o preço pago pelo terreno, despesas com escritura, despachante, imposto de transmissão etc. Caso exista construção que não seja de interesse da empresa, os custos de demolição também são registrados como custo do terreno. Na hipótese da compra de equipamento, os custos incluem, além de seu preço, custos de transporte, de seguro de trânsito, de instalação etc. Quando a empresa constrói seu próprio ativo, devem ser capitalizados a matéria-prima direta, a mão-de-obra direta e os gastos de construção.

Os encargos financeiros incorridos em financiamentos para aquisição de bens do ativo imobilizado devem ser contabilizados como despesa do ano, ou seja, não devem ser capitalizados. Esses encargos representam despesa pela utilização de recursos de terceiros e não um custo necessário para aquisição de um ativo, já que, se a empresa tivesse recursos próprios, adquiriria o bem e não incorreria em despesa financeira.

Cabe destacar que, como medida de controle interno o planejamento, as aquisições de bens do ativo imobilizado são normalmente aprovadas por funcionários categorizados da empresa. Inclusive estatutos das companhias estabelecem que aquisições de valor substancial sejam previamente aprovadas pelo conselho de administração ou pela assembléia de acionistas.

b) Despesas de manutenção e reparos

Os gastos com manutenção e reparos são incorridos para manter os bens do ativo imobilizado em bom estado operacional ou para voltá-los a esse estado no caso de uma quebra. Esses gastos, de acordo com os princípios contábeis, são registrados como despesa do exercício em que foram incorridos. São exemplos de despesas de manutenção e reparos: despesas do Departamento de Manutenção e Reparos (salários, encargos sociais, luz, depreciação, peças, etc.) e serviços de terceiros.

c) Controle físico

Por ocasião da aquisição de um bem do ativo imobilizado, fixa-se nele uma plaqueta numerada de identificação.

Posteriormente é preparado o registro individual, o qual normalmente tem as seguintes informações:

- Classificação: código e nome da conta do razão geral, número da plaqueta de identificação, localização;
- Descrição: nome do bem, tamanho, etc.;
- Forma de compra: fornecedor, endereço, nota fiscal, etc.;
- Custo de aquisição: valor da nota fiscal, frete, seguro de transporte, fatura do exportador em moeda estrangeira, em reais e a taxa de conversão, despesas alfandegárias, despesa com despachante etc.;
- Outras informações: quebra de bens, a duração e os custos de manutenção e reparos (informações úteis para seleção de um novo bem para compra) etc.;
- Taxa de depreciação;
- Movimentação em reais e UFIR do custo corrigido e da depreciação acumulada corrigida;
- Baixa: comprador, valor da venda, apuração do lucro ou prejuízo etc.

Esse registro, além de representar um bom controle sobre os bens, inclui dados que facilitam a aquisição de um novo bem e servem principalmente na determinação dos valores das baixas e na apuração dos inventários físicos (localizar o bem, apurar sobras e faltas, valorizá-las, analisá-las etc.).

Periodicamente, o somatório dos registros individuais é confrontado com as contas gerais de controle (razão geral e o razão auxiliar em UFIR), sendo analisadas eventuais divergências. Adicionalmente, as empresas contagens físicas dos bens do ativo imobilizado pelo menos a cada dois anos. O resultado dessas contagens é checado com os registros individuais.

d) Depreciações

A maioria dos bens do imobilizado, com exceção de terreno, tem uma vida útil limitada. A vida útil representa o tempo que o bem será utilizado pela empresa em circunstâncias normais. Os fatores que limitam a vida útil de um bem são a deterioração e a obsolescência. A deterioração é o desgaste físico do bem e a obsolescência é o processo pelo qual o bem se torna obsoleto em função do desenvolvimento de novas tecnologias ou de processos mais aperfeiçoados.

É importante o entendimento de que a depreciação esta associada aos processos de deterioração e obsolescência, tendo em vista que um bem pode funcionar quinze anos, entretanto a sua vida útil estimada é de dez anos devido ao fato de que, a partir desse tempo, ele passa a ser economicamente inviável e a empresa, portanto, terá de adquirir um novo bem mais aperfeiçoado.

Em função dos bens do ativo imobilizado terem uma vida útil limitada, os princípios contábeis exigem que os gastos incorridos em sua aquisição sejam apropriados à despesa ou custo (estoque) nos exercícios contábeis relacionados com sua utilização. Para efetuar os cálculos das depreciações, o contador trabalha com duas variáveis, sendo uma o período de vida útil e a outra a forma de alocar o valor do bem nos exercícios contábeis.

As principais classes de bens do ativo imobilizado e suas respectivas vidas úteis (normalmente aceitas como dedutíveis para fins de imposto de renda) são as seguintes:

– edifícios:	25 anos
– máquinas:	10 anos
– instalações:	10 anos
– móveis e utensílios:	10 anos
– veículos:	5 anos
– ferramentas:	5 anos

O modo de alocar o valor dos bens do ativo imobilizado às contas de despesas ou custos chama-se método de depreciação. De acordo com os princípios contábeis, existem vários métodos de depreciação, como por exemplo: linha reta, acelerado (soma dos dígitos), horas incorridas e unidades produzidas.

e) Baixas

Quando os bens não estão mais sendo utilizados na manutenção das atividades da empresa, por estarem deteriorados, obsoletos, por terem sido postos a venda ou até mesmo por terem sido vendidos, são baixados das contas do ativo imobilizado. O valor baixado é o valor por quanto o bem está registrado no ativo, ou seja, o custo corrigido menos a depreciação acumulada corrigida (valor contábil do bem). O valor baixado é contabilizado normalmente em uma conta de despesa, e, no caso de uma venda, o valor da alienação é registrado em uma conta de receita e ambos os valores são computados no resultado não operacional. O procedimento de cálculo da baixa, de uma maneira geral, é efetuado do seguinte modo:

- custo corrigido: identifica-se a data e o custo de aquisição por meio do registro individual do bem. O valor do bem em UFIR é obtido mediante a divisão do custo de aquisição pelo valor nominal da UFIR na data da aquisição. O valor do bem corrigido monetariamente e em reais é obtido mediante a multiplicação do valor de bem em UFIR pelo valor nominal da UFIR no mês da baixa;
- depreciação acumulada corrigida: calcula-se a taxa de depreciação acumulada para o período compreendido da data de aquisição até a do balanço do exercício social anterior. O valor da depreciação em UFIR é obtido mediante a multiplicação

do valor do bem em UFIR pela taxa acumulada de depreciação. O valor da depreciação acumulada corrigida e em reais é obtido mediante a multiplicação do valor da depreciação em UFIR pelo valor nominal da UFIR do mês da baixa. Na hipótese de ter havido depreciação no exercício social em que está sendo efetuada a baixa, o valor dessa depreciação atualizado monetariamente deve ser baixado também.

f) Reavaliação

O efeito da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre os bens do ativo imobilizado é considerado mediante o *cômputo* da correção monetária. Entretanto, com o correr do tempo vai aumentando a defasagem entre o valor de mercado dos bens e o seu valor contábil, devido basicamente existir uma valorização natural dos bens em função de diversos fatores. A reavaliação é contabilizada para eliminar essa distorção e representa a diferença entre o valor de mercado do bem e o seu valor contábil (custo corrigido menos depreciação acumulada corrigida). O valor da reavaliação é debitado no ativo imobilizado e creditado em conta específica de reserva de reavaliação no patrimônio líquido.

Constata-se que a auditoria sobre o ativo imobilizado deverá se atentar a alguns fatores de maior relevância, conforme se verá abaixo.

- a) Aquisições. Verifica se os bens foram registrados conforme trata as legislações vigentes, computando todos os gastos efetuados para colocar o bem em funcionamento.
- b) Controle físico. Analisa como a empresa controla seu ativo imobilizado.
- c) Depreciações. Verifica se os bens estão sendo depreciados obedecendo às taxas legais.
- d) Baixas. Constata se houve baixa por venda, perda, dano, obsolescência, etc., e como tais foram registradas na contabilidade.
- e) Reavaliação. Verifica, caso exista algum laudo de reavaliação como a empresa procedeu para tal registro.

2.8.4 Relevância na Identificação e Local

Outro item de grande relevância na auditoria do ativo imobilizado é saber em que departamento o bem se encontra fisicamente e como é identificado.

No caso de empresas de médio porte, onde se torna inviável a manutenção de um departamento próprio para controle do ativo imobilizado, há que se determinar uma pessoa específica para tal controle.

Por ocasião da aquisição de um bem do ativo imobilizado, fixa-se nele uma plaqueta numerada de identificação.

Posteriormente é preparado o registro individual, o qual normalmente tem as seguintes informações:

- Classificação: código e nome da conta do razão geral, número da plaqueta de identificação, localização etc.;
- Descrição: nome do bem, tamanho etc.;
- Forma de compra: fornecedor, endereço, nota fiscal etc.;
- Custo de aquisição: valor da nota fiscal, frete, seguro de transporte, fatura do exportador em moeda estrangeira, em reais a taxa de conversão, despesas alfandegárias, despesa com despachante, etc.;
- Outras informações: quebra de bens, a duração e os custos de manutenção e reparos (informações úteis para seleção de um novo bem para compra) etc.;
- Taxa de depreciação;
- Movimentação em reais e UFIR do custo corrigido e da depreciação acumulada corrigida;
- Baixa: comprador, valor de venda, apuração do lucro ou prejuízo etc.

Esse registro, além de representar um bom controle sobre os bens, inclui dados que facilitam a aquisição de um novo bem e servem principalmente na determinação dos valores das baixas e na apuração dos inventários físicos (localizar o bem, apurar sobras e faltas, valorizá-las, analisá-las etc.).

Periodicamente, o somatório dos registros individuais é confrontado com as contas gerais de controle (razão geral e o razão auxiliar em UFIR), sendo analisadas eventuais divergências. Adicionalmente, as empresas fazem contagens físicas dos bens do ativo imobilizado pelo menos a cada dois anos. O resultado dessas contagens é checado com os registros individuais. (ALMEIDA, 1996, p. 233-234)

Recomenda-se, portanto, que a empresa deverá manter controle individualizado do bem através de ficha analítica, vinculando o número de identificação desse bem na respectiva ficha.

Esta ficha de controle terá entre outras informações, a localização do bem dentro da empresa.

2.8.5 Responsabilidade pelo Controle e Classificação

Efetivamente, para que para todo esse procedimento seja realmente eficaz, a empresa deverá manter um departamento próprio para este fim, devendo esse ser apoiado diretamente pela direção da empresa.

Através desse procedimento, a empresa determina os responsáveis pelo controle e classificação do ativo imobilizado, centralizando o controle, podendo assim acompanhar com mais propriedade as variações neste ativo.

2.8.6 Principais Recomendações e Sugestões no Gerenciamento do Imobilizado

Recomenda-se para fins de controle do ativo imobilizado, que a empresa possua uma política por escrito, estabelecendo critérios para a capitalização, transferência e baixas do ativo imobilizado; controles contábeis por conta, com registros individuais dos bens; identificação dos bens do ativo imobilizado por chapeamento; controle de localização dos bens e distribuição das parcelas relativas à depreciação e levantamentos físicos periódicos por amostragem para testar os controles e a existência física.

3 METODOLOGIA

O que se pretende com este trabalho é analisar um dos principais grupos de contas do Balanço Patrimonial, o Ativo Imobilizado, ou seja, os bens duráveis utilizados na produção e manutenção da empresa. E neste contexto, estará em discussão a forma de controle desta Conta. Para tanto, o desenvolvimento do trabalho terá, além do referencial teórico, um estudo de caso.

Um aspecto que desperta a atenção no estudo de caso é que ele permite fazer o que para muitas pessoas é praticamente impossível de ser feito na Universidade: unir teoria e prática. [...] o que se destaca é que, nesse tipo de trabalho [...], o aluno MBA pode partir de sua realidade mais imediata para construir o seu trabalho, ou seja, pode –se ter como ponto de partida uma situação que foi ou será determinada, ou ainda um problema administrativo, cuja decisão foi tomada ou precisa ser tomada (MOURA, 2000, p.110)

A metodologia constará da coleta de dados na empresa prestadora de serviços de suporte para indústrias, na área de serviços de limpeza e manutenção, INEDLA BRASIL SERVIÇOS DE SUPORTE PARA INDÚSTRIAS LTDA, localizada na cidade de Santo Antônio da Platina – PR , com o objetivo de identificar deficiências e desequilíbrios internos na empresa através de verificação e análise do seu Ativo Imobilizado.

O desenvolvimento da pesquisa deu-se mediante a utilização da literatura disponível, das normas e procedimentos técnicos que regem a matéria, bem como da legislação aplicável.

Também foram considerados neste estudo o contexto em que está inserido o tema deste projeto, quer sejam as demonstrações contábeis da entidade, desde seus conceitos e aplicabilidades, até aqueles decorrentes da aplicação de diferentes

métodos e critérios de imobilização, bem como de depreciação do patrimônio da empresa.

No desenvolvimento dos trabalhos práticos foram observadas as normas e procedimentos de auditoria aplicáveis ao tema. Quanto a pesquisa documental, foram considerados os reflexos das aplicações dos diferentes métodos, critérios e depreciação do patrimônio do Ativo Imobilizado.

4 ESTUDO DE CASO

A TABAJARA AUDITORES & CONSULTORES S/S LTDA, com sede a rua Cel. Capucho, 843, centro, localizada em Santo Antônio da Platina – PR, deu início aos seus trabalhos junto à INEDLA BRASIL SERVIÇOS DE SUPORTE PARA INDÚSTRIAS LTDA, a partir do dia 16 de setembro e encerrando no dia 28 do mesmo mês, de 2005.

Os trabalhos na empresa referentes à pesquisa documental, compreenderam os relatórios de controle patrimonial, os livros razões de 1999, 2000 e 2001, os extratos das rubricas do ativo permanente – imobilizado dos livros razões de 2002, 2003, 2004 e 2005, este último até a competência agosto de 2005. Também foram examinados os documentos contábeis do período de julho de 1999 a agosto de 2005, exceto janeiro de 2004 (extraviado), que deram suporte aos registros contábeis dos bens do ativo permanente – imobilizado da empresa.

Este trabalho visa analisar a existência física dos bens registrados na contabilidade, bem como a sua utilização, com o propósito de a empresa avaliar novos investimentos nessa área.

Foram verificados os registros contábeis e administrativos, e confrontados com o levantamento físico apurado pela equipe de auditoria, que foi acompanhada por funcionários da empresa.

Como resultado dos trabalhos de campo foram levantadas e apontadas situações não condizentes com os conceitos, procedimentos de avaliação e controle, contidos nesta pesquisa, conforme os documentos em Anexos

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo de caso evidencia que, a ausência de critérios de controle, aliada a desobediência das normas de contabilidade e da legislação aplicável, além de distorcerem as demonstrações contábeis da empresa, podem causar prejuízos financeiros, principalmente quanto a legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, no que diz respeito a dedutibilidade do custo de aquisição e sua depreciação.

Pelo resultado da pesquisa, verifica-se que, mesmo as grandes empresas, detentoras de tecnologia e mão-de-obra capacitadas, são carentes quando o assunto é ativo imobilizado. No intuito de sanar esta deficiência as empresas recorrem a contratação de auditorias com foco no ativo imobilizado, que além de fornecerem um diagnóstico da real situação patrimonial da empresa, recomendam a adoção de ferramentas de controle específicas para cada perfil de empresa, atentando quanto a sua atividade e planos estratégicos.

A auditoria, como ferramenta de gestão para o controle do ativo imobilizado, contempla o diagnóstico, os reflexos financeiros de eventuais contingências, sugestões de melhorias nos controles internos existentes e de implementações de novos controles, bem como a posterior verificação quanto ao cumprimento de suas recomendações.

Assim, o estudo de caso foi importante à medida em que colocou o estudante frente a realidade da empresa, conforme os Anexos, num confronto entre a teoria e a prática, tornando possível a identificação de deficiências e desequilíbrios na condução contábil da mesma.

6 BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo.** São Paulo: Atlas, 1996, 417 p.

CALDERELLI, A. **Enciclopédia contábil e comercial brasileira.** [S.l.]: CETEC, 2002, 958 p.

FRANCO, H.; MARRA E. **Auditoria contábil.** São Paulo: Atlas, 1992, 504 p.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1997, 330 p.

_____, et. al. **Manual de contabilidade das sociedades por ações (FIPECAFI).** São Paulo: Atlas , 1995, 778 p.

EXAME de suficiência em contabilidade. UNB. São Paulo: Atlas, 2001, 390 p.

LOPES DE SÁ, A. **Curso de auditoria.** São Paulo: Atlas, 1998, 531 p.

MOURA, A.A. **Seminário de pesquisa para trabalho de conclusão (MBA).** Maringá: CESUMAR, 2000.

PADOVEZE, C.L. **Sistema de informações contábeis: fundamentos e análises.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade básica fácil.** São Paulo: Saraiva, 1997, 302p.

ANEXOS



**INEDLA BRASIL SERVIÇOS DE
SUPORTE PARA INDÚSTRIAS LTDA.**

Santo Antônio da Platina – PR

**RELATÓRIO DE AUDITORIA
(Ativo Permanente)**

1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

- (1.1) Procedemos à execução dos trabalhos especiais de auditoria independente, no ativo permanente – imobilizado da empresa. A sede da mesma foi visitada no período de 16 a 28 de setembro de 2005.
- (1.2) Na execução dos trabalhos foram examinados os relatórios de controle patrimonial da empresa, os livros razões de 1999, 2000 e 2001, os extratos das rubricas do ativo permanente – imobilizado dos livros razões de 2002, 2003, 2004 e 2005, este último até a competência agosto de 2005. Também foram examinados os documentos contábeis do período de julho de 1999 a agosto de 2005, exceto janeiro de 2004 (extraviado), que deram suporte aos registros contábeis dos bens do ativo permanente – imobilizado da empresa.
- (1.3) Relacionamos a seguir, os itens e/ou situações levantadas e apontadas durante a execução dos trabalhos.



2. ATIVO PERMANENTE-IMOBILIZADO

(2.1) BENS DE PROPRIEADE DUVIDOSA

Quando da realização do inventário físico nas dependências das unidades da empresa nos deparamos com a inusitada situação de bens cuja propriedade era duvidosa, ou seja, não havia a certeza, por parte dos funcionários da Inedla Brasil, de que alguns itens fossem realmente de propriedade da empresa.

Dentre estes itens especial destaque deve ser dado para as mesas e cadeiras, principalmente pelo fato de que, em alguns casos, a Inedla Brasil adquiriu itens idênticos aos já utilizados pelas empresas para as quais presta serviços.

Outra situação relatada pelos funcionários da Inedla Brasil é a da aquisição de itens a serem utilizados na ELETROLUX, cujos valores são reembolsados à Inedla Brasil por ocasião do faturamento mensal desta.

Como resultado das situações acima apresentadas alguns itens identificados através da documentação suporte analisada não estão correspondidos com aqueles levantados no inventário físico.

Recomendamos, nestes casos, adotar o seguinte procedimento junto as empresas contratantes dos serviços da Inedla

- a) Listar todos os itens adquiridos pela Inedla Brasil e não vinculados fisicamente;
- b) Localizar as respectivas notas fiscais de compra destes itens, procurando identificar suas especificações, tais como marcas, modelos, cor, etc.;
- c) Contactar, quando for o caso, os fornecedores dos itens em questão, buscando aprimorar as especificações identificadas no item anterior, letra "b", tendo em vista que nem sempre as notas fiscais trazem todas as informações sobre os itens adquiridos;
- d) Levantar a existência física, nas dependências das empresas contratantes, dos referidos itens, conforme especificações obtidas nas notas fiscais e junto aos fornecedores dos bens;
- e) Apresentar todos os documentos e informações acima aos responsáveis pelo patrimônio das empresas contratantes, visando obter um parecer favorável para que sejam efetivadas as demarcações destes bens através da afixação das plaquetas de patrimônio da Inedla Brasil.



(2.2) DOCUMENTOS FALTANTES

Além dos documentos referentes à competência janeiro de 2004, não foram localizados os documentos abaixo listados, impossibilitando, assim, a identificação, confirmação e individualização, quando aplicável, dos itens adquiridos naqueles documentos.

Conta	Nº	CC	Descrição	Data Aquis.	Docto.	Fornecedor	Vlr.Aquis.
132.03.0006-7	85	34172	Aquisição de móveis	24/07/2002	2.000	Metalmade	1.950,00
132.03.0008-5	12	31172	Notebook Fujitsu E342 Ativa 64MB RAM	04/04/2000	ND 1000/2000	Premier Brasil – MG	5.000,00
132.03.0008-5	45	34172	Drive floppy disk EXT USB 2,0	14/02/2005	16.760	Fórmula Comercial	230,00
Total							7.180,00

Recomendamos sejam obtidas cópias autenticadas destes documentos junto aos seus respectivos emissores de forma a permitir sejam identificados os itens adquiridos junto a estes.

Uma vez identificados os itens acima deve ser verificado o nosso relatório de inventário físico no intuito de checar se os mesmos já foram por nós localizados.

3. RELATÓRIOS

(3.1) APRESENTAÇÃO

(3.1.1) CLASSIFICAÇÃO DO ITEM

Nossos relatórios possuem uma especificação para cada item relacionado, na coluna denominada “Tipo” conforme relação abaixo:

Sigla	Significado	Especificação
MP	Material Permanente	Bens com vida útil superior a 1 (um) ano e valor de aquisição superior a R\$ 326,61.
MC	Material de Consumo	Materiais de limpeza e manutenção.
BPV	Bens de Pequeno Valor	Bens com valor de aquisição inferior a R\$ 326,61 ou vida útil menor que um ano..
FERR	Ferramentas	Ferramentas em geral, independentemente do custo de aquisição.

Tal especificação tem por finalidade facilitar a visualização, principalmente, dos itens que poderiam ter sido contabilizados como despesa operacional, não necessitando, portanto, estarem no ativo permanente – imobilizado da empresa.



(3.1.2) NÚMERO DE PATRIMÔNIO

Alguns bens de natureza permanente não possuem número de patrimônio, sendo apresentados em nossos relatórios com a expressão “NIHIL”. Tal fato deve-se, basicamente, pela impossibilidade e inviabilidade de afixação das plaquetas de identificação do patrimônio, tendo em vista se tratarem de ferramentas de uso manual, partes integrantes de alguns equipamentos, bem como itens que acabaram por agregar-se as instalações da empresa.

(3.1.3) FOTOS

No intuito de melhor contribuir para o controle patrimonial da Inedla Brasil tomamos a iniciativa de obter imagens fotográficas digitais de seus bens, quando da realização do inventário físico.

Foram obtidas 476 (quatrocentas e setenta e seis) fotos, mas estas, infelizmente, não compreendem a totalidade dos itens inventariados, em razão das normas internas das empresas contratantes dos serviços da Inedla Brasil.

(3.2) RELATÓRIO DE CONTROLE PATRIMONIAL X AUDITORIA

A empresa possuía um relatório de controle patrimonial com 364 (trezentos e sessenta e quatro) itens.

Através da localização da documentação suporte que deu origem aos registros contábeis e conseqüentemente ao relatório de controle patrimonial até então existente, foram segregados, analiticamente, todos os itens contabilizados no ativo permanente – imobilizado da empresa, o que deu origem a um novo relatório de controle patrimonial com 974 (novecentos e setenta e quatro) itens, representados no relatório do **Anexo I** deste.

Tal situação ocorreu, basicamente, pelo fato da contabilização de grande parte dos itens ter sido efetuada pelo valor da nota fiscal de aquisição, sem a devida segregação por item adquirido.

Salientamos que é de fundamental importância o controle individual dos bens registrados no ativo permanente – imobilizado da empresa, tendo em vista, primeiramente, o controle de seu patrimônio, bem como a eventual necessidade de ter a informação do valor residual contábil de determinado item, quando da sua baixa, seja por venda, troca, deterioração, roubo ou extravio.



Recomendamos, portanto, que a empresa adote o procedimento de registrar, em seus controles patrimoniais, os itens adquiridos de forma segregada, permitindo assim o controle individual de seu patrimônio.

O relatório apresentado no Anexo I deste tem por objetivo demonstrar a situação anterior e a atual do relatório de controle patrimonial da empresa.

(3.2.1) DIVERGÊNCIA DE VALORES

Por ocasião do exame da documentação suporte aos registros dos bens do ativo permanente – imobilizado da empresa identificamos divergências de valores em alguns itens, entre o seu valor de aquisição e o valor registrado na contabilidade, conforme relação abaixo.

Conta: 132.03.0010-6 – Ferramentas							
Descrição	Data	Docto.	Fornecedor	Empresa	Auditoria	Divergência	Obs.
MARTELETE ELÉTRICO BOSCH SDS-PLUS 11234 500W 850RPM 220V	20/12/02	61.937	Ferramentas Gerais	479,14	517,47	(38,33)	1
ALICATE P/TERM.Y-35 8AWG-600MCM BURNDY	20/12/02	61.937	Ferramentas Gerais	4.408,25	4.760,91	(352,66)	1
CONJUNTO DE LEITURA DIGITAL 2 EIXOS FAGOR SENDO RÉGUA MKT 72 C/CABO, RÉGUA MKT 42 C/CABO, INDICADOR DE POSIÇÃO NV20 E BRAÇO SUPORTE AS 500	13/01/03	654	Bruni	3.047,22	4.790,00	(1.742,78)	2
TORNO MECÂNICO PARALELO UNIVERSAL MODELO ND 325X2200MM NARDINI C/ACESSÓRIOS	13/01/03	32.208	Deb'Maq do Brasil	22.249,16	20.700,00	1.549,16	2
RELÓGIO COMP. 0,01X10,0 2046F MITUTOYO	26/05/04	480.359	Ferramentas Gerais	369,12	387,58	(18,46)	1
BASE MAGNÉTICA 7010SN 213-101 MITUTOYO	26/05/04	480.359	Ferramentas Gerais	274,74	315,95	(41,21)	1
Conta: 132.03.0004-9 – Máquinas e Equipamentos							
Descrição	Data	Docto.	Fornecedor	Empresa	Auditoria	Divergência	Obs.
MOTOESMERILHADEIRA DE BANCADA 1,0CV 110/220V MOTOMIL	29/11/04	663.427	Ferramentas Gerais	560,79	718,68	(157,89)	2
DISTRIBUIDORA DE ADUBO ORGÂNICO LÍQUIDO DL 2.0 RS - 16 C/PNEUS SÉRIE 009040115	16/01/04	11.049	Ildo Parise	4.320,00	5.500,00	(1.180,00)	2
Conta: 132.03.0006-7 – Móveis e Utensílios							
Descrição	Data	Docto.	Fornecedor	Empresa	Auditoria	Divergência	Obs.
ARQUIVO CURTO 4 GAVETAS CINZA OFCL- 4/500 W3	18/05/04	211	Tombini	117,68	127,78	(10,10)	3
Conta: 132.03.0006-7 – Móveis e Utensílios							
Descrição	Data	Docto.	Fornecedor	Empresa	Auditoria	Divergência	Obs.
ARQUIVO CURTO 4	18/05/04	211	Tombini	117,68	127,78	(10,10)	3



GAVETAS CINZA OFCL-4/500 W3							
ARQUIVO CURTO 4 GAVETAS CINZA	18/05/04	211	Tombini	235,36	-0-	235,36	4
BALCÃO PAINEL 2 PORTAS C/CHAVE 1 PRA CZ/PTO 70-113 TOMKE	18/05/04	211	Tombini	253,09	274,82	(21,73)	3
ARMÁRIO FECH C/2 PORTAS DE ABRIR E CH CZ/PTO 70-116 TOMKE	18/05/04	211	Tombini	436,18	473,62	(37,44)	3
Totais				36.868,41	38.694,59	(1.826,18)	

Observações:

- 1 - Valor sem o IPI.
- 2 - Valor menor/maior que o valor da nota fiscal, sem justificativa.
- 3 - Valor sem o desconto contido na nota fiscal.
- 4 - Lançamento indevido (item inexistente na nota fiscal).

Levando em consideração o atual valor do ativo permanente – imobilizado da empresa não julgamos necessário o ajuste decorrente das situações acima apresentadas.

Recomendamos, contudo, sejam adotadas medidas de controles internos suficientes para evitar a repetição destes acontecimentos.

(3.3) ATIVO PERMANENTE NÃO LOCALIZADO FISICAMENTE

Quando da conciliação do inventário físico realizado nas dependências das unidades da empresa, localizadas em Santo Antônio da Platina – PR (ELETROLUX e KRUP) e Ibaiti – PR (TMT e TRITEC) com os registros contábeis, foram detectados diversos bens contabilizados no ativo permanente – imobilizado da empresa que não foram localizados fisicamente. Tais bens montam, em valor de aquisição, R\$ 84.367,44 (oitenta e quatro mil, trezentos e sessenta e sete reais e quarenta e quatro centavos), distribuídos em 167 (cento e sessenta e sete) itens, estando relacionados no **Anexo II** deste.

Tal situação foi motivo de diversas diligências realizadas nas dependências das empresas contratantes ELETROLUX, em datas posteriores à realização do inventário físico, no intuito de esgotar ao máximo as chances de tais itens não terem sido apontados pela Auditoria.

Salientamos, porém, que no decorrer destas diligências foram localizados itens idênticos, mas que por haver divergência em alguns dados, tais como: marca, modelo e configuração, não foram relacionados com os itens das notas fiscais.



Recomendamos, entretanto, uma busca por parte dos responsáveis das áreas em que tais bens deveriam estar localizados, de forma a certificar quanto a sua existência, bem como a esclarecer os motivos de sua inexistência, quando for o caso.

(3.4) INVENTÁRIO FÍSICO NÃO LOCALIZADO NO ATIVO PERMANENTE

Em contra-partida ao item anterior (3.3), foram detectados diversos bens, existentes fisicamente, porém não estão contabilizados no ativo permanente – imobilizado da empresa. Referidos bens estão relacionados no **Anexo III** deste.

Referido relatório (Anexo III) apresenta, além da descrição do item, a sua localização, o responsável pela área, bem como o número do patrimônio, quando existente.

Salientamos que neste relatório encontram-se relacionados diversos itens cuja natureza é permanente, ou seja, deveriam estar contabilizados no ativo permanente – imobilizado da empresa.

Salientamos, também, que tal fato pode estar relacionado a situação comentada no item (2.1) deste relatório, bem como no item (3.3) no que se referir aos bens similares.

Recomendamos sua inclusão no relatório de controle patrimonial da empresa, de forma a permitir, pelo menos, o controle físico destes itens, uma vez que não foram localizados os documentos que dariam suporte ao seu registro contábil, salvo quando não for comprovada a propriedade dos mesmos.

(3.4.1) BENS DURÁVEIS NÃO REGISTRADOS NO ATIVO PERMANENTE

No decorrer dos trabalhos foram localizadas algumas notas fiscais cujos bens não se encontram registrados no ativo permanente – imobilizado da empresa mas existem fisicamente, conforme **Anexo IV** deste.

Salientamos que referidos itens já constam do relatório Anexo III, sendo apresentados no Anexo IV apenas para melhor visualização e identificação dos mesmos.

Recomendamos sua inclusão no relatório de controle patrimonial da empresa, de forma a permitir o controle físico destes itens.



Recomendamos, também, identificar junto aos registros contábeis da empresa, em que rubricas estes itens foram contabilizados, visando eliminar possíveis contingências fiscais decorrentes de glosas por parte do fisco, caso estes itens tenham sido registrados como despesa operacional.

4. VALOR RESIDUAL CONTÁBIL

(4.1) CRITÉRIOS DE CÁLCULO

O valor residual contábil é calculado pela diferença entre o valor de aquisição do bem e o valor de sua depreciação acumulada, calculada até uma data específica ou até a data atual.

Para efeitos deste relatório a depreciação acumulada foi calculada até a competência setembro de 2005.

(4.2) RELATÓRIO ANALÍTICO

Tendo em vista o grande número de itens do ativo permanente – imobilizado da empresa, constantes do Anexo I deste, estamos fornecendo em meio magnético a relação individualizada dos bens, com seus respectivos valores de aquisição, depreciação acumulada e residual contábil.

(4.3) RESUMO

Por conta do citado no item (4.2) retro, apresentamos abaixo um resumo dos valores contábeis, depreciação acumulada e residual, por conta contábil.

Conta	Descrição	Vlr.Aquisição	Deprec.Acum.	Vlr.Residual
132.03.0003-0	Instalações	20.676,98	(1.242,00)	19.434,98
132.03.0004-9	Máquinas e Equipamentos	1.037.263,16	(332.554,05)	704.709,11
132.03.0006-7	Móveis e Utensílios	101.800,67	(42.229,38)	59.571,29
132.03.0008-5	Computadores e Periféricos	84.805,64	(44.900,12)	39.905,52
132.03.0009-4	Equipamentos Eletrônicos	14.663,00	(2.596,54)	12.066,46
132.03.0010-6	Ferramentas	184.417,95	(50.700,35)	133.717,60
132.03.0011-5	Veículos Operacionais	134.912,12	(70.891,28)	64.020,84
132.03.0012-5	Veículos Administrativos	19.625,00	(11.447,92)	8.177,08
133.03.0003-9	Softwares	5.326,74	(3.597,63)	1.729,11
Totais		1.603.491,26	(560.159,17)	1.043.331,99

Com base nas informações do item (4.3) retro, o ativo permanente – imobilizado da empresa tem como valor residual contábil R\$ 1.043.331,99



(um milhão, quarenta e três mil, trezentos e trinta e um reais e noventa e nove centavos).

Curitiba, 29 de setembro de 2005.

TABAJARA AUDITORES & CONSULTORES S/S LTDA.
CRCPR-999.999/O-9

Vinícius Pimenta de Lima
Contador CRCPR-999.999/O-9

Jorge Luís Pimenta de Lima
Contador CRCPR-888.888/O-8



ANEXO I

RELATÓRIO DE CONTROLE PATRIMONIAL X AUDITORIA

27 páginas

(Referência ao item 3.2)

[illegible]



ANEXO II

ATIVO PERMANENTE NÃO LOCALIZADO FISICAMENTE

6 páginas

(Referência ao item 3.3)

Seq. Itens	Seq. Anx.I	Qtde.	Un	Data Aq.	Vlr Auditoria	Descrição				Tipo	Tx.
						Identificação (funcionalidade)	Marca	Modelo	Nr.de Série		
1	587			24-jul-02	1.950,00	AQUISICAO DE MOVEIS				MP	10%
2	668			04-abr-00	5.000,00	NOTEBOOK FUJITSU E 342 ATIVA 64 MB RAM				MP	20%
3	716			14-fev-05	230,00	DRIVE FLOPPY DISK EXT USB 2,0				MP	20%
4	775	1	UN	20-dez-02	1.600,00	ALICATE AMPERIMETRO 3000/7300A USADO	ICEL			MP	10%
5	756	1	UN	20-dez-02	1.151,86	ALICATE P/TERMINAL RL-240 SEVERO	SEVERO	RL-240		FERR	10%
6	536	1	UN	21-dez-00	135,80	APARADOR TROPHEE 75X37,6	TROPHEE			BPV	10%
7	418	1	UN	18-mai-00	515,90	ARMARIO ALTO FECHADO CZ				MP	10%
8	656	1	UN	03-mai-05	305,00	ARMARIO DE AÇO 407 2 PORTAS				BPV	10%
9	657	1	UN	03-mai-05	305,00	ARMARIO DE AÇO 407 2 PORTAS				BPV	10%
10	560	1	UN	06-nov-01	317,00	ARMARIO EM AÇO COM 2 PORTAS DE ABRIR E 4 PRATELEIRAS MODELO APA-92 CINZA		APA-92		BPV	10%
11	561	1	UN	06-nov-01	317,00	ARMARIO EM AÇO COM 2 PORTAS DE ABRIR E 4 PRATELEIRAS MODELO APA-92 CINZA		APA-92		BPV	10%
12	562	1	UN	06-nov-01	317,00	ARMARIO EM AÇO COM 2 PORTAS DE ABRIR E 4 PRATELEIRAS MODELO APA-92 CINZA		APA-92		BPV	10%
13	635	1	UN	17-jan-05	274,00	ARQUIVO DE AÇO 0,61 GGE				BPV	10%
14	636	1	UN	17-jan-05	274,00	ARQUIVO DE AÇO 0,61 GGE				BPV	10%
15	219	1	UN	15-mar-04	1.565,00	ASPIRADOR DE PÓ INDUSTRIAL AS 78 INOX 220V 2800W GHIBLI	GHIBLI	AS 78		MP	10%
16	220			15-mar-04	1.565,00	ASPIRADOR DE PÓ INDUSTRIAL AS 78 INOX 220V 2800W GHIBLI	GHIBLI	AS 78		MP	10%
17	240	1	UN	13-jul-04	1.400,00	ASPIRADOR DE PÓ INDUSTRIAL AS 78 INOX 220V 2800W GHIBLI	GHIBLI	AS 78		MP	10%
18	241	1	UN	13-jul-04	1.400,00	ASPIRADOR DE PÓ INDUSTRIAL AS 78 INOX 220V 2800W GHIBLI	GHIBLI	AS 78		MP	10%
19	602	1	UN	14-jan-04	1.565,00	ASPIRADOR DE PÓ INDUSTRIAL AS 78 INOX 220V 2800W GHIBLI	GHIBLI	AS 78		MP	10%
20	603	1	UN	14-jan-04	1.565,00	ASPIRADOR DE PÓ INDUSTRIAL AS 78 INOX 220V 2800W GHIBLI	GHIBLI	AS 78		MP	10%
21	51	1	UN	15-dez-99	253,70	ASPIRADOR DE PÓ INDUSTRIAL COSTAL UZ964 220V OU 110V ELECT	ELECTROLUX	COSTAL UZ964		BPV	10%
22	52	1	UN	15-dez-99	253,70	ASPIRADOR DE PÓ INDUSTRIAL COSTAL UZ964 220V OU 110V ELECT	ELECTROLUX	COSTAL UZ964		BPV	10%
23	53	1	UN	15-dez-99	253,70	ASPIRADOR DE PÓ INDUSTRIAL COSTAL UZ964 220V OU 110V ELECT	ELECTROLUX	COSTAL UZ964		BPV	10%
24	58	1	UN	09-fev-00	253,70	ASPIRADOR DE PÓ INDUSTRIAL COSTAL UZ964 220V OU 110V ELECT	ELECTROLUX	COSTAL UZ964		BPV	10%
25	59	1	UN	09-fev-00	253,70	ASPIRADOR DE PÓ INDUSTRIAL COSTAL UZ964 220V OU 110V ELECT	ELECTROLUX	COSTAL UZ964		BPV	10%
26	956	1	UN	01-dez-99	500,00	AUTO RÁDIO CDR 2000 COM AUTO-FALANTES INSTALADO				MP	20%
27	958	1	UN	01-dez-99	500,00	AUTO RÁDIO CDR 2000 COM AUTO-FALANTES INSTALADO				MP	20%



ANEXO III

INVENTÁRIO FÍSICO NÃO LOCALIZADO NO ATIVO PERMANENTE

22 páginas

(Referência ao item 3.4)

seq	Qtd.	Unid.	Identificação (funcionalidade)	Descrição			Tipo	Mat. Perm.		Localização	Responsável	Foto
				Marca	Modelo	Nr.de Série		Patr.	Sit.			
1	1	UN	ALAVANCA				FERR	1573	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
2	1	UN	ALAVANCA				FERR	1423	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
3	1	UN	ALAVANCA				FERR	820	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
4	1	UN	ALAVANCA	GEDORE			FERR	NIHIL	1	MAN LIMP.	MIGUEL	464
5	1	UN	ALAVANCA				FERR	NIHIL	1	JARDINAGEM	MIGUEL	472
6	1	UN	ALAVANCA 1,80m				FERR	NIHIL	1	JARDINAGEM	MIGUEL	470
7	1	UN	ALAVANCA 46CM	CORNETA			FERR	NIHIL	1	ALMOX.	MIGUEL	459
8	1	UN	ALAVANCA 46CM	GEDORE			FERR	NIHIL	1	ALMOX.	MIGUEL	459
9	1	UN	ALAVANCA 47 CM				FERR	NIHIL	1	UTILIDADES	EDMILSON	450
10	1	UN	ALICATE AMPERIMETRO	ICEL	9600A		MP	579	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	285
11	1	UN	ALICATE BOMBA D'AGUA (BICO DE PAPAGAIO)				FERR	875	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
12	1	UN	ALICATE BOMBA D'AGUA (BICO DE PAPAGAIO)				FERR	1577	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
13	1	UN	ALICATE BOMBA D'AGUA (BICO DE PAPAGAIO)				FERR	811	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
14	1	UN	ALICATE BOMBA D'AGUA (BICO DE PAPAGAIO)				FERR	820	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
15	1	UN	ALICATE BOMBA D'AGUA (BICO DE PAPAGAIO)	GEDORE			FERR	NIHIL	1	UTILIDADES	EDMILSON	452
16	1	UN	ALICATE BOMBA D'AGUA (BICO DE PAPAGAIO)	VBW			FERR	NIHIL	1	JARDINAGEM	MIGUEL	461
17	4	UN	ALICATE BOMBA D'AGUA (BICO DE PAPAGAIO)				FERR	NIHIL	1	MAN LIMP.	MIGUEL	456
18	4	UN	ALICATE BOMBA D'AGUA (BICO DE PAPAGAIO)	GEDORE			FERR	NIHIL	1	ALMOX.	MIGUEL	452
19	1	UN	ALICATE BOMBA D'AGUA (BICO DE PAPAGAIO) GRANDE				FERR	1573	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
20	1	UN	ALICATE BOMBA D'AGUA (BICO DE PAPAGAIO) PEQUENO				FERR	1573	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
21	1	UN	ALICATE CABO AZUL CURVO	GEDORE			FERR	NIHIL	1	ALMOX.	MIGUEL	456
22	2	UN	ALICATE CABO AZUL RETO	GEDORE			FERR	NIHIL	1	ALMOX.	MIGUEL	456
23	1	UN	ALICATE CORTE DIAGONAL 83/05				FERR	899	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
24	1	UN	ALICATE CORTE DIAGONAL 83/05				FERR	815	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
25	1	UN	ALICATE DE ANEL				FERR	820	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
26	1	UN	ALICATE DE BICO				FERR	NIHIL	1	ALMOX.	MIGUEL	456
27	1	UN	ALICATE DE BICO				FERR	899	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
28	1	UN	ALICATE DE BICO				FERR	820	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
29	1	UN	ALICATE DE BICO 84/85				FERR	815	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
30	1	UN	ALICATE DE BICO CURVO	GEDORE			FERR	NIHIL	1	UTILIDADES	EDMILSON	485
31	1	UN	ALICATE DE BICO CURVO	GEDORE			FERR	NIHIL	1	QAPC	CIDA	408
32	1	UN	ALICATE DE BICO RETO	STANLEY			FERR	NIHIL	1	UTILIDADES	EDMILSON	485
33	1	UN	ALICATE DE BOMBA				FERR	1423	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
34	1	UN	ALICATE DE CORTE				FERR	NIHIL	1	MAN LIMP.	MIGUEL	456
35	1	UN	ALICATE DE CORTE	STANLEY			FERR	NIHIL	1	QAPC	CIDA	408
36	1	UN	ALICATE DE CORTE				FERR	1573	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
37	1	UN	ALICATE DE CORTE				FERR	1423	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
38	1	UN	ALICATE DE CORTE DIAGONAL				FERR	813	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
39	6	UN	ALICATE DE CORTE FRONTAL	GEDORE			FERR	NIHIL	1	QAPC	CIDA	408
40	1	UN	ALICATE DE LACRE 8"				FERR	875	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
41	1	UN	ALICATE DE PRESSÃO				FERR	NIHIL	1	JARDINAGEM	MIGUEL	472
42	1	UN	ALICATE DE PRESSÃO				FERR	1573	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
43	1	UN	ALICATE DE PRESSÃO				FERR	1423	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
44	1	UN	ALICATE DE PRESSÃO				FERR	1577	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
45	1	UN	ALICATE DE PRESSÃO				FERR	811	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
46	1	UN	ALICATE DE PRESSÃO				FERR	820	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
47	1	UN	ALICATE DE PRESSÃO				FERR	NIHIL	1	TRITEC	ANTONIO CARLOS	465
48	2	UN	ALICATE DE PRESSÃO	GEDORE			FERR	NIHIL	1	ALMOX.	MIGUEL	452
49	1	UN	ALICATE DE PRESSÃO 10"				FERR	875	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
50	2	UN	ALICATE DE PRESSÃO PARA SOLDAR	CHRON VANADIUM			FERR	NIHIL	1	ALMOX.	MIGUEL	456
51	1	UN	ALICATE DESCASCADOR DE FIO				FERR	NIHIL	1	MAN LIMP.	MIGUEL	452
52	1	UN	ALICATE DIAGONAL				FERR	814	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
53	1	UN	ALICATE DIGITAL NAS CORES CINZA E VERMELHO	ICEL	AD9090	3191218	FERR	1262	1	MAN LIMP.	MIGUEL	455
54	1	UN	ALICATE MEIA CANA RETO 4"				FERR	875	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
55	1	UN	ALICATE MEIA CANA RETO 4"				FERR	814	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
56	1	UN	ALICATE MEIA CANA RETO 4"				FERR	813	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
57	1	UN	ALICATE MEIA CANA RETO 4"				FERR	1390	1	UTILIDADE	ADILSON/INICIOS	*
58	1	UN	ALICATE MEIA CANA RETO 4"				FERR	1361	1	UTILIDADE	EVERTON/CLAUDEMIR	*
59	1	UN	ALICATE MEIA CANA RETO 4"				FERR	1369	1	UTILIDADE	MANOEL/ROBERTO	*
60	1	UN	ALICATE MEIA CANA RETO 4"				FERR	1388	1	UTILIDADE	OLAVO/DANIEL	*
61	1	UN	ALICATE MEIA CANA RETO 4"				FERR	1387	1	UTILIDADE	DILEI/ONAS	*
62	1	UN	ALICATE MULTITESTE AD9900A				MP	899	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
63	1	UN	ALICATE PITERM RL-120 S/ESTOJO MARCA SEVERO	SEVERO	RL-120		FERR	729	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	304
64	1	UN	ALICATE PARA ABRACADEIRA	HAZET			FERR	NIHIL	1	QAPC	CIDA	407
65	1	UN	ALICATE PRENSA CABO	STANLEY			FERR	NIHIL	1	ALMOX.	MIGUEL	452
66	1	UN	ALICATE TRAVADEIRA	CORNETA			FERR	NIHIL	1	ALMOX.	MIGUEL	*
67	1	UN	ALICATE UNIVERSAL	GEDORE			FERR	NIHIL	1	UTILIDADES	MIGUEL	465
68	1	UN	ALICATE UNIVERSAL				FERR	NIHIL	1	JARDINAGEM	MIGUEL	472
69	1	UN	ALICATE UNIVERSAL				FERR	NIHIL	1	JARDINAGEM	MIGUEL	461
70	1	UN	ALICATE UNIVERSAL				FERR	1573	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*
71	1	UN	ALICATE UNIVERSAL				FERR	899	1	MANUTENÇÃO	EDMILSON	*



ANEXO IV

BENS DURÁVEIS NÃO REGISTRADOS NO ATIVO PERMANENTE

1 página

(Referência ao item 3.4.1)

[illegible]